Humberto Romero-Muci

ALLAN R. BREWER-CARÍAS
TRIBUTARISTA

ALLAN R. BREWER-CARÍAS
TRIBUTARISTA

Humberto Romero-Muci

AVDT | Asociación Venezolana de Derecho Tributario

editorial jurídica venezolana

ALLAN R. BREWER-CARÍAS
TRIBUTARISTA:
SUS APORTACIONES AL DERECHO TRIBUTARIO VENEZOLANO

Academia de Ciencias Políticas y Sociales

ALLAN R. BREWER-CARÍAS TRIBUTARISTA: SUS APORTACIONES AL DERECHO TRIBUTARIO VENEZOLANO

HUMBERTO ROMERO-MUCI

AVDT | Asociación Venezolana de Derecho Tributario
J-00261062-0

editorial jurídica venezolana

ALLAN R. BREWER-CARÍAS
TRIBUTARISTA: SUS APORTACIONES AL DERECHO TRIBUTARIO VENEZOLANO
© Academia de Ciencias Políticas y Sociales
© Editorial Jurídica Venezolana
© Asociación Venezolana de Derecho Tributario, AVDT

Depósito legal: DC2023001655
ISBN: 978-980-416-062-2

Academia de Ciencias Políticas y Sociales
Avenida Universidad, Bolsa a San Francisco
Palacio de las Academias
Caracas 1010-Venezuela
Teléfonos (058) (02) 483-2674/482-8634
Fax (058) (02) 482-8845, 481-6035
www.acienpol.org.ve
academiadecienciaspoliticas@gmail.com

Portada: Evelyn Barboza V.

Editado por: Editorial Jurídica Venezolana
Avda. Francisco Solano López, Torre Oasis, P.B.,
Local 4, Sabana Grande,
Apartado 17.598 - Caracas, 1015, Venezuela
Teléfono 762-25-53, 762-38-42. Fax 763.5239
http://www.editorialjuridicavenezolana.com.ve
Email: fejv@cantv.net

Editorial Jurídica Venezolana International Inc.
Panamá, República de Panamá.

Diagramación, composición y montaje
por Oralia Hernández en letra Times New Roman, 11
Interlineado: 12. Mancha 12,5 x 19

Academia de Ciencias Políticas y Sociales

Junta Directiva
Período 2023-2024

Presidente:	*Luciano Lupini Bianchi*
Primer Vicepresidente:	*Rafael Badell Madrid*
Segundo Vicepresidente:	*Cecilia Sosa Gómez*
Secretario:	*Gerardo Fernández Villegas*
Tesorero:	*Salvador Yannuzzi Rodríguez*
Bibliotecario:	*Juan Cristóbal Carmona Borjas*

Individuos de Número

Luis Ugalde, S.J.
Margarita Escudero León *(e)*
Juan Carlos Pró-Rísquez
José Muci-Abraham
Enrique Urdaneta Fontiveros
Alberto Arteaga Sánchez
Jesús María Casal
León Henrique Cottin
Allan Randolph Brewer-Carías
Eugenio Hernández-Bretón
Carlos Eduardo Acedo Sucre
Luis Cova Arria
Humberto Romero-Muci
Ramón Guillermo Aveledo
Hildegard Rondón de Sansó (+)
Colette Capriles Sandner *(e)*
Josefina Calcaño de Temeltas (+)
Guillermo Gorrín Falcón
James-Otis Rodner
Ramón Escovar León
Román J. Duque Corredor (+)
Gabriel Ruan Santos
José Antonio Muci Borjas
Carlos Ayala Corao
César A. Carballo Mena
Julio Rodríguez Berrizbeitia
Magaly Vásquez González *(e)*
Héctor Faúndez Ledesma
Carlos Leáñez Sievert
Luis Guillermo Govea U., h
Oscar Hernández Álvarez
Fortunato González Cruz
Luis Napoleón Goizueta H.

AVDT | Asociación Venezolana de Derecho Tributario
J-00261062-0

Consejo Directivo

Juan Esteban Korody Tagliaferro
Presidente

José Rafael Belisario Rincón
Vicepresidente

Ingrid García Pacheco
Secretario General

Andreína Lusinchi Martínez
Tesorera

José Javier García
Vocal

Oscar Cunto André
Suplente del Vicepresidente

Karla D' Vivo
Suplente del Secretario General

José Manuel Valecillos
Suplente de la Tesorera

Rodrigo Lepervanche
Suplente del Vocal

Allan R. Brewer-Carías en su estudio en Nueva York.

A Beatriz y Allan
y a toda la gran familia Brewer-Leal,
con mucho cariño,
dedico.

Agradezco al Abogado Héctor Clemente por su inestimable ayuda en la ubicación, selección, revisión y ajuste de los textos que integran el libro y al bachiller Andrés Mendoza por su paciencia para revisarlo.

Infinitas gracias a Evelyn Barboza y Oralia Hernández por el cuido de la edición y diagramación del libro.

CONTENIDO

PRESENTACIÓN
Juan Korody
Presidente de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario

ESTUDIO INTRODUCTORIO
Humberto Romero-Muci
Individuo de Número y Expresidente de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales de Venezuela

OBRAS DE ALLAN R. BREWER-CARÍAS
Profesor emérito de la Universidad Central de Venezuela.
Individuo de Número y Expresidente de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales de Venezuela

I. PARTE
EL SISTEMA TRIBUTARIO CONSTITUCIONAL

1. LA HACIENDA PÚBLICA VENEZOLANA. BASES CONSTITUCIONALES PARA SU ESTUDIO (1961)

2. SOBRE EL PROCESO DE ELABORACIÓN DE LAS NORMAS RELATIVAS AL SISTEMA TRIBUTARIO EN LA CONSTITUCIÓN DE 1999

II. PARTE
SOBRE LOS LÍMITES DE PODER TRIBUTARIO ESTADAL Y MUNICIPAL Y LA DESCENTRALIZACIÓN TRIBUTARIA

3. PRÓLOGO SOBRE EL LIBRO JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA Y LA AUTONOMÍA LOCAL DE HUMBERTO ROMERO-MUCI

4. LA NECESARIA IDENTIFICACIÓN DE LAS COMPETENCIAS TRIBUTARIAS ESTADALES

5. LA DESCENTRALIZACIÓN, LAS FINANZAS PÚBLICAS Y LA PARTICIPACIÓN MUNICIPAL EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

6. COMENTARIOS SOBRE EL IMPUESTO MUNICIPAL DE PATENTE DE INDUSTRIA Y COMERCIO

7. EL JUICIO <<MUNICIPALIDAD DEL DISTRITO FEDERAL CONTRA EL INSTITUTO NACIONAL DE HIPÓDROMOS>> POR LA APLICACIÓN DE LAS ORDENANZAS DE IMPUESTOS SOBRE APUESTAS LÍCITAS (COMENTARIOS CRÍTICOS EN TORNO A UNA SENTENCIA DE LA CORTE SUPERIOR SEGUNDA EN LO CIVIL Y MERCANTIL)

8. LAS CESIONES OBLIGATORIAS DE PROPIEDAD PRIVADA A LOS ENTES PÚBLICOS POR RAZÓN DE URBANISMO, CON ESPECIAL REFERENCIA A LAS ÁREAS VERDES, ÁREAS EDUCACIONALES Y CALLES

III. PARTE
SOBRE LOS TRIBUTOS A LA PROPIEDAD PREDIAL URBANA Y RURAL COMO INSTRUMENTOS DE RACIONALIZACIÓN DE LA ORDENACIÓN DEL TERRITORIO Y DE LA OCUPACIÓN DEL SUELO

9. LA POLÍTICA DE ORDENACIÓN DEL TERRITORIO Y EL PROYECTO DE LEY DE IMPUESTO PREDIAL

10. EL PROCESO DE URBANIZACIÓN Y EL PROYECTO DE LEY DE IMPUESTO PREDIAL

11. LA IMPRECISIÓN DEL OBJETO DEL TRIBUTO EN EL PROYECTO DE LEY DE IMPUESTO PREDIAL Y SU EFECTO EN EL DESARROLLO AGROPECUARIO

IV. PARTE
LAS GARANTÍAS CONSTITUCIONALES
SOBRE LA CREACIÓN Y EXTINCIÓN DE LOS TRIBUTOS

12. LAS PROTECCIONES CONSTITUCIONALES Y LEGALES CONTRA LAS TRIBUTACIONES CONFISCATORIAS

V. PARTE
TRIBUTACIÓN PETROLERA

13. SOBRE LA APERTURA PETROLERA, LA PARTICIPACIÓN DEL CAPITAL PRIVADO EN LA INDUSTRIA BAJO LOS CONVENIOS DE ASOCIACIÓN Y LA NO SUJECIÓN A IMPUESTOS MUNICIPALES

14. CONSIDERACIONES SOBRE LOS REPAROS FORMULADOS POR LA CONTRALORÍA A LAS EMPRESAS CONCESIONARIAS DE HIDROCARBUROS RESPECTO DEL EJERCICIO FISCAL 1970

VI. PARTE
SANCIONES TRIBUTARIAS

15. PRÓLOGO AL LIBRO SOBRE LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. ESPECIAL REFERENCIA AL ÁMBITO EN ESPAÑA Y VENEZUELA DE M. GABRIELA CRESPO IRIGOYEN

VII. PARTE
TRIBUTACIÓN PARAFISCAL
Y RESPONSABILIDAD SOCIAL

16. PRÓLOGO AL LIBRO CONTRATACIÓN PÚBLICA Y COMPROMISOS DE RESPONSABILIDAD SOCIAL. UNA NUEVA FORMA DE TRIBUTACIÓN DE KHAIRY JOSVETT PERALTA FUNG

VIII. PARTE
SOBRE EL AUTORITARISMO JUDICIAL DE LA SALA CONSTITUCIONAL Y SUS NEFASTAS REPERCUSIONES EN MATERIA TRIBUTARIA

17. EL JUEZ CONSTITUCIONAL EN VENEZUELA COMO LEGISLADOR POSITIVO DE OFICIO EN MATERIA TRIBUTARIA. PARTICULARMENTE LA SENTENCIA DE LA SALA CONSTITUCIONAL Nº 301/2007 QUE REFORMÓ EL ARTÍCULO 31 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

18. DE CÓMO LA JURISDICCIÓN CONSTITUCIONAL EN VENEZUELA, NO SÓLO LEGISLA DE OFICIO, SINO SUBREPTICIAMENTE MODIFICA LAS REFORMAS LEGALES QUE <<SANCIONA>>, A ESPALDAS DE LAS PARTES EN EL PROCESO: EL CASO DE LA ACLARATORIA DE LA SENTENCIA DE REFORMA DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 2007

IX. PARTE
SOBRE EL PROCESO TRIBUTARIO

19. LAS TRANSACCIONES FISCALES Y LA INDISPONIBILIDAD DE LA POTESTAD Y COMPETENCIA TRIBUTARIAS

20. PRÓLOGO AL LIBRO SOBRE ARBITRAJE TRIBUTARIO INTERNO E INTERNACIONAL, DE LUIS FRAGA PITTALUGA

21. SOBRE LA NO EXIGIBILIDAD DE TRIBUTOS QUE SE ENCUENTRAN EN PROCESO DE IMPUGNACIÓN ADMINISTRATIVA O JUDICIAL

PRESENTACIÓN

ALLAN RANDOLPH BREWER-CARÍAS, TRIBUTARISTA: UNA FACETA MÁS DE UN ACONTECIMIENTO INTELECTUAL TRASCENDENTAL

Juan Korody*

Sin ditirambos: la trascendencia y dimensión que tiene la obra de Allan Brewer-Carías, solo se puede resumir indicando que su paso por la tierra es un acontecimiento intelectual trascendente, un verdadero "fenómeno cultural", que ha rebasado los límites del territorio, el idioma y la ciencia jurídica.

Con fortuna y atino, este "acontecimiento" se ha podido documentar a través de discursos, prólogos, eventos, obras y múltiples homenajes en vida.

Las nueve jornadas Internacionales de Derecho Administrativo que llevan su nombre, son para nosotros una de las primeras formas de manifestar lo crucial de su trabajo para la ciencia del derecho público. En cada una de estas jornadas se abordaron y discutieron los temas más relevantes, críticos y atemporales de la disciplina. Cada una de estas jornadas se convirtieron en verdaderas obras de referencia en todo Iberoamérica y en ellas el trabajo del Dr. Brewer-Carías era celebrado como correspondía.

Es difícil para los abogados venezolanos saber en qué momento racionalizamos de la trascendencia de este "acontecimiento". En mi caso, siendo apenas un estudiante de derecho en la Universidad Católica Andrés Bello, sentí especial orgullo como venezolano, cuando leí el prólogo del libro "Principios del procedimiento administrativo (España, Francia y América Latina)". Las palabras y la

* Presidente de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

manera en que hace más de treinta años, se refirió el que quizás sea el académico más influyente del derecho público, Don Eduardo García de Enterría, sobre la trascendencia de la vida y obra del profesor Brewer-Carías, no dejaba duda de la clase de intelectual que ya significaba en ese momento.

Pero lo más impresionante para mí, quizás vino después, pues me di cuenta de que no era la primera vez que ocurría. En efecto, con posterioridad pude verificar que otros prestigiosos académicos de orden internacional ya habían destacado la importancia de la obra del Dr. Allan Brewer-Carías. Así, el profesor emérito de la universidad de Cambridge, Anthony Jolowicz lo hizo en el año de 1989; el respetado catedrático español Luciano Parejo Alfonso en 1987 y el famoso abogado, filósofo e historiador catalán Pedro Grases González en 1983, con ocasión a la investigación histórica realizada por Brewer sobre la concepción de Estado en la obra del ilustre Don Andrés Bello.

Como si lo anterior no fuera suficiente para apreciar el "acontecimiento", el Dr. Brewer-Carías ha recibido, a la fecha, al menos trece homenajes en actos y obras colectivas en las que han participado distinguidos académicos de todo el mundo, de las cuales destacamos: (i) los tres tomos de "El Derecho Público a Comienzos del Siglo XXI. Estudios en homenaje al profesor Allan R. Brewer-Carías" donde participaron más de sesenta connotados autores y fue editado por Thomson Civitas con la colaboración de más de diez instituciones académicas. Es una obra robusta y con profundo alcance doctrinario, pero en la que también se otorgó la oportunidad de destacar la importancia del Dr. Brewer, para el derecho y las ciencias políticas y sociales.

Pero también me gustaría hacer mención, dentro de las obras homenaje, de una muy recientemente, (ii) editada por la Asociación Venezolana de Derecho Administrativo (AVEDA) con ocasión del cumpleaños ochenta del profesor Brewer-Carías. Aunque no es la única obra que se preparó para celebrar su cumpleaños, esta tiene la destacada particularidad que explora a través del testimonio de varios autores lo trascendente, prolífico y multidimensional que ha sido la vida de nuestro admirado Dr. Brewer, incluso llevándolo al plano más personal y en la anécdota, que sin duda le da color y vida a su historia.

Aunado a lo anterior, considero que junto a la más de una docena de obras homenaje y más de un centenar de escritos sobre la vida y obra del profesor Brewer-Carías; lo fantástico de este "acontecimiento" es que los méritos e importantes celebraciones se ratifican y se expanden con el trabajo diario y trascendente que el Dr. Brewer-Carías realiza rutinaria y constantemente. No para y sin proponérselo, continúa acumulando méritos que la historia está documentando, como una progresión aritmética que no deja de crecer, como un acontecimiento insalvable e indetenible, continúa sucediendo.

Desde la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), debemos hacer mención que el profesor Brewer-Carías, sin pertenecer formalmente a nuestra institución y sin pedir nunca nada a cambio, siempre la ha apoyado

prácticamente desde su fundación (la cual ocurrió tan solo unos meses después de AVEDA, otra de sus obras, por cierto).

En ese sentido, es nuestro deber reconocer que, con ocasión a los cincuenta años de ininterrumpida y exitosa existencia de la AVDT, fue publicada una obra que, sin exageraciones, es una de las más importantes que se haya editado en Venezuela y en ella también se encuentra la impronta del hoy homenajeado.

Ese libro, fue concebido y editado por el entonces Consejo Directivo que dirigía nuestro querido Leonardo Palacios Márquez, en un momento donde la economía del país y de la propia AVDT menguaba. Fui testigo de la frustración que significaba arribar a una fecha tan importante y carecer de financiamiento para su celebración.

Fue entonces cuando en una conversación telefónica de domingo, aparece la reconocida e inspiradora voluntad inquebrantable del Dr. Brewer-Carías, indicándole al Dr. Palacios Márquez el apoyo institucional que la AVDT y dicha obra tendrá de su parte a través de Editorial Jurídica Venezolana. Y se hizo realidad.

No solo fue el impulso vital inicial y su prestigio el que acompañó ese respaldo, fueron largas horas de trabajo, como el que editor preocupado y detallista que es; la carátula, el título, los invitados, en fin, acompañó a la AVDT en su obra de celebración en todo. Siempre se lo agradeceremos.

La anterior anécdota refleja mucho de los valores que queremos destacar del Dr. Brewer-Carías, un compromiso inquebrantable frente a lo que le merece atención, lo trascendente, lo verdaderamente importante; la pasión por el conocimiento, la denuncia y la palabra escrita que provenga de la reflexión y la investigación; que, sin afán de protagonismo, pero con probada solidaridad apoyó y apoya a nuestra institución de una manera tangible y perdurable.

La anécdota es importante, pero más destacable aún es que el Dr. Brewer, acumuló durante años méritos indiscutible en una disciplina de la cual el mismo nunca se consideró como especialista; pero sobre la cual investigó, reflexionó, litigó tanto que los propios especialistas y además formuló y respaldó iniciativas legislativas y constitucionales sobre la materia fiscal.

Sobre este último aspecto, es necesario recordar, el arduo y destacable trabajo que realizó nuestro querido y respetado Dr. Gabriel Ruán Santos, quien en ese entonces dirigía el Consejo Directivo de la AVDT, al preparar y presentar una serie de normas constitucionales que generarban la dogmática tributaria de una manera correcta y de avanzada. Durante todo el proceso constituyente de 1999, el trabajo y empeño de Brewer como constituyentista fue fundamental para que defnitivamente se plasmaran de la mejor forma posible y no con pocos detractores, esas ideas y planteamientos que en materia tributaria deberían encontrarse en nuestra Constitución.

Esos méritos conllevaron a nombrarlo miembro honorario de la AVDT en el año de 2019 y recordamos que, en sus palabras, el entonces presidente del

Consejo Directivo, Leonardo Palacios señaló que el profesor Brewer-Carías "*ha luchado constantemente por la preservación del estado de derecho y por la libertad, lo cual son valores que nuestra institución atesora … la AVDT se honra en tener como miembro honorario al Dr. Allan Brewer-Carias*".

Es bueno recordar que la AVDT, celebró junto al Dr. Brewer-Carías, a través de uno de sus pronunciamientos, la decisión de fecha 14 de diciembre de 2021, sobre su caso por la Comisión de Derechos Humanos de la Organización de las Naciones Unidas.

Pero como indicamos precedentemente, este acontecimiento trascendental, ese "fenómeno cultural" que significa Allan Brewer-Carías, nos demuestra que siempre hay razones para recordar, destacar y dimensionar su obra.

De ese modo, otro querido, admirado y respetado "fenómeno", como es Humberto Romero-Muci, decidió acometer un necesario trabajo: recopilar y sistematizar la obra del Dr. Brewer en la ciencia del derecho tributario, la cual se encuentra en la obra que hoy presentamos.

La necesidad de esta recopilación y sistematización, ocurre en la víspera del quincuagésimo quinto aniversario de nuestra AVDT y a pesar que pareciera que las razones son obvias, escuchar al Dr. Romero-Muci "justificar" la necesidad de editar este libro, no solamente es un gusto, sino que genera un profundo alivio de que se haya podido hacer, no solo como un nuevo homenaje, sino como un testimonio de lo que es, fue y será el profesor Brewer para la disciplina objeto de nuestra Institución que, ayudará, inspirará y guiará el camino de los que orbitamos alrededor de este conocimiento.

Insistimos, no es un paso casual o tangencial el que el Dr. Brewer-Carías ha hecho por el Derecho Tributario. Ya en su primera obra "Las Instituciones Fundamentales del Derecho Administrativo y la Jurisprudencia Venezolana" encontramos las bases constitucionales, históricas, e incluso, racionales y políticas, que justifican el desarrollo del Estado Federal y la distribución del poder; de igual manera encontramos conceptos que aun hoy son fundamentales, como el principio de legalidad, la ejecutividad de los actos administrativo y la relación de las obligaciones tributarias con la validez de los contratos administrativos; entendiendo que no solo es necesario el reconocimiento del poder de forma nominal, sino que el ejercicio del mismo tiene que tener, necesariamente, los instrumentos jurídicos y materiales que solo a través que la ciencia que recae en la hacienda pública pueden obtenerse pero sometidos a los parámetros constitucionales, legales y racionales.

Pero de igual manera, a lo largo de su inconmensurable obra escrita, encontramos referencias muy claras sobre la libertad como presupuesto al derecho de propiedad, lo cual, como se sabe es piedra fundacional del derecho tributario.

No quisiera perder la oportunidad, como parte de la presentación de esta obra, de mencionar una anécdota personal que me ocurrió muy recientemente con la obra del Dr. Brewer-Carías como tributarista.

En uno de mis últimos ensayos, en la cual básicamente criticamos la inacción del Estado Venezolano de tomar medidas de protección a la propiedad y libertad económica de los contribuyentes, frente la grave crisis económica sobredimensionada con ocasión a la pandemia del COVID-2019, indicando que era la conducta deseada e ineludible del Estado desde dos perspectivas: (i) desde el punto de vista de política fiscal, para la preservación de la fuente generadora de riqueza y (ii) por los deberes constitucionales e incluso que le impone el derecho internacional, era la de privilegiar el derecho de propiedad sobre la recaudación. Así, recordé un trabajo del Dr. Brewer que había leído hacía tiempo y al revisarlo nuevamente me di cuenta de que allí estaba contenida precisamente todas las garantías que el Estado debería brindar a todos los agentes económicos (contribuyentes o no) sobre su propiedad contra la tributación confiscatoria.

La verdad, es que existían muchos otros trabajos más recientes de otros autores, especialistas en materia fiscal que abordaban el tema, pero desde la visión que queríamos, la forma en que estaba analizado y las fuentes internacionales que tomó, era el trabajo del profesor Brewer-Carías, publicado hacía casi treinta años antes, el que mejor recogía el planteamiento que queríamos plasmar en el ensayo.

Con esta anécdota personal -*por lo cual pido disculpas al lector*- creemos que se verifica la necesidad a la que el Dr. Humberto Romero-Muci, con el entusiasmo que lo caracteriza, nos resaltaba cuando planteó la obra que hoy, para el Consejo Directivo y en general para toda la AVDT, nos honra en presentar: lo que ha planteado Brewer en nuestra disciplina es importante, trascendente y por lo tanto es una obra necesaria en la biblioteca de la AVDT.

Queremos agradecer encarecidamente, en nombre de cada uno de los integrantes del Consejo Directivo, la iniciativa editorial que el Dr. Humberto Romero-Muci ha completado en esta obra y no sin antes destacar que, a pesar de lo completo de su trabajo introductorio, éste no recoge completamente toda la emoción, vehemencia y cariño con la que justificó la realización de esta publicación.

Finalmente, al Dr. Brewer-Carías, le agradecemos que el "acontecimiento" que significa su multifacética obra, haya dejado un espacio importante para efectuar los aportes constitucionales, legales y doctrinarios de nuestra disciplina, con la esperanza y seguridad que no serán los únicos los que se recogen en esta obra y que será nuestra tarea irlos adosando en el futuro.

Nuevamente, en nombre del Consejo Directivo y de cada uno de los miembros de número de la AVDT, gracias al Dr. Romero-Muci por la obra que hoy presentamos. Estamos seguros de que es un aporte necesario y útil.

Juan Esteban Korody.
15 de octubre de 2023.

ESTUDIO INTRODUCTORIO

ALLAN R. BREWER-CARÍAS *TRIBUTARISTA*: SUS APORTACIONES AL DERECHO TRIBUTARIO VENEZOLANO

Humberto Romero-Muci*

La obra jurídica de Allan R. Brewer-Carías **(**ARBC) es monumental. Sus aportaciones intelectuales al conocimiento y al progreso del derecho público son incalculables en calidad y cantidad. Prácticamente no hay un sector de esta amplia rama del derecho que no haya sido abordada con lucidez por este prolífico y generoso cultivador de la ciencia del derecho en Iberoamérica. Hoy trasciende como el jurista venezolano más universal y como referente de la academia iberoamericana.

*

En esta oportunidad hicimos un inventario y balance de la **"obra tributaria"** de ARBC. Un sector poco conocido de su trayectoria intelectual, pero no por ello menos valiosa. Lo ***tributario*** se incardina coherentemente en el gran contexto de sus inquietudes por el orden constitucional, la descentralización política, los derechos humanos y la ordenación del territorio y el urbanismo. Podría decirse que es una prolongación más de su gran obra y de su legado intelectual,

* Abogado ***summa cum laude*** por la Universidad Católica Andrés Bello (1985), Magister en Leyes Harvard Law School (1986), Doctor en Derecho por la Universidad Central de Venezuela (2003), Profesor Titular y Jefe de la Cátedra de Derecho Tributario en la Universidad Católica Andrés Bello, Profesor de Derecho de la Contabilidad en el Postgrado de Derecho Financiero de la Universidad Católica Andrés Bello y en los cursos del Doctorado en Derecho de la Universidad Central de Venezuela. Individuo de Número y expresidente de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales de Venezuela (Sillón No. 14).

especialmente de su sensibilidad por los derechos y libertades, que son su especialidad y discernimiento.

Seguir el ejemplo de excelencia de ARBC y sus lúcidos marcos teóricos sobre el significado de los derechos y del tributario en particular son la mejor garantía para la reconstrucción del estado de derecho, la democracia y los derechos humanos en Venezuela.

**

Hemos reunido 21 textos de contenido tributario publicados por ARBC entre los años 1966 a 2020. Estas publicaciones fueron sistematizadas en 9 ejes temáticos.

Esta es la forma más idónea de (i) apreciar el orden, significado y trascendencia de su pensamiento fiscal. Del mismo modo la sistematización ofrece una visión diacrónica que permite (ii) apreciar la evolución, vigencia y transcendencia del pensamiento fiscal de nuestro autor en sus 60 años de enjundiosa producción académica y profesional.

Estos textos de ARBC han sido publicados en forma dispersa en artículos monográficos, prólogos y ensayos en revistas jurídicas especializadas, libros homenaje y capítulos de libros propios del autor.

Todos estos contenidos han sido reunidos en esta publicación de conjunto a texto íntegro para apreciarlos y consultarlos en toda su valía original. Complementamos cada trabajo con un breve comentario sobre su significado y aporte en el contexto histórico de su aparición.

I. EL SISTEMA TRIBUTARIO CONSTITUCIONAL

1. *La Hacienda Pública Venezolana. Bases Constitucionales para su estudio (1961).*
2. *Sobre el proceso de elaboración de las normas relativas al sistema tributario en la Constitución de 1999.*

II. SOBRE LOS LÍMITES DE PODER TRIBUTARIO ESTADAL Y MUNICIPAL Y LA DESCENTRALIZACIÓN TRIBUTARIA

3. *Prólogo sobre el libro Jurisprudencia tributaria y la autonomía local, de Humberto Romero-Muci.*
4. *La necesaria identificación de las competencias tributarias estadales.*
5. *La descentralización, las finanzas públicas y la participación municipal en el impuesto al valor agregado,*
6. *Comentarios sobre el impuesto municipal de patente de industria y comercio.*

7. *El juicio <<Municipalidad del Distrito Federal contra el Instituto Nacional de Hipódromos>> por la aplicación de las Ordenanzas de Impuestos sobre Apuestas Lícitas (Comentarios críticos en torno a una Sentencia de la Corte Superior Segunda en lo Civil y Mercantil).*

8. *Las cesiones obligatorias de propiedad privada a los entes públicos por razón de urbanismo, con especial referencia a las* áreas *verdes, áreas educacionales y calles.*

III. SOBRE LOS TRIBUTOS A LA PROPIEDAD PREDIAL URBANA Y RURAL COMO INSTRUMENTOS DE RACIONALIZACIÓN DE LA ORDENACIÓN DEL TERRITORIO Y DE LA OCUPACIÓN DEL SUELO.

9. *La política de ordenación del territorio y el Proyecto de Ley de Impuesto Predial.*

10. *El proceso de Urbanización y el Proyecto de Ley de Impuesto Predial.*

11. *La imprecisión del objeto del tributo en el Proyecto de Ley de Impuesto Predial y su efecto en el desarrollo agropecuario.*

IV. LAS GARANTÍAS CONSTITUCIONALES SOBRE LA CREACIÓN DE LOS TRIBUTOS

12. *Las protecciones constitucionales y legales contra las tributaciones confiscatorias.*

V. TRIBUTACIÓN PETROLERA

13. *Sobre la apertura petrolera, la participación del capital privado en la industria bajo los convenios de asociación y la no sujeción a impuestos municipales.*

14. *Consideraciones sobre los reparos formulados por la Contraloría a las empresas concesionarias de hidrocarburos respecto del ejercicio fiscal 1970.*

VI. SANCIONES TRIBUTARIAS

15. **Prólogo al libro sobre** *La potestad sancionadora de la Administración Tributaria. Especial referencia al ámbito en España y Venezuela* **de M. Gabriela Crespo Irigoyen**

VII. TRIBUTACIÓN PARAFISCAL Y RESPONSABILIDAD SOCIAL

16. **Prólogo al libro** *Contratación pública y compromisos de responsabilidad social. Una nueva forma de tributación* **de Khairy Josvett Peralta Fung**

VIII. SOBRE EL AUTORITARISMO JUDICIAL DE LA SALA CONSTITUCIONAL Y SUS NEFASTAS REPERCUSIONES EN MATERIA TRIBUTARIA.

17. *El juez constitucional en Venezuela como legislador positivo de oficio en materia tributaria. Particularmente la sentencia de la sala constitucional No. 301/2007 que reformó el artículo 31 de la Ley de impuesto sobre la renta.*

18. *De cómo la Jurisdicción constitucional en Venezuela, no sólo legisla de oficio, sino subrepticiamente modifica las reformas legales que <<sanciona>>, a espaldas de las partes en el proceso: el caso de la aclaratoria de la sentencia de Reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007.*

IX. SOBRE EL PROCESO TRIBUTARIO.

19. Las transacciones fiscales y la indisponibilidad de la potestad y competencia tributarias

20. Prólogo al libro sobre Arbitraje Tributario Interno e internacional, de Luis Fraga Pittaluga

21. Sobre la no exigibilidad de tributos que se encuentran en proceso de impugnación administrativa o judicial

***

ARBC es un institucionalista irreductible; un hombre de estado. Tiene un compromiso vital con los valores democráticos y republicanos, con la libertad y el estado de derecho, con la iniciativa y la propiedad privada, con la seguridad y el orden jurídico. Un venezolano de temple, con vocación de servicio, comprometido con el progreso del país.

Su condición de universitario ha sido una forma de vida. Allí ha volcado su energía creadora, su empeño civilizador, su ciudadanía digna y responsable; su lujosa vitalidad al servicio del país. Un docente de notables resultados como investigador y organizador. Da cuenta de ello su condición de Profesor emérito de la ilustre Universidad Central de Venezuela, profesor visitante en las Universidades de Paris-Sorbonne, Cambridge, Columbia, del Rosario y del Externado de Bogotá, entre otras. Una trayectoria marcada por una anchísima estela de publicaciones, enseñanzas y discípulos.

ARBC es un intelectual de espíritu crítico y propositivo, trabajador infatigable y académico hiperproductivo. Encarna una **"sobrehumana actividad intelectual"**[1]: Su patrimonio académico muestra un balance de 241 libros

[1] Dicho por NIKKEN, Pedro, **"A manera de prólogo: intervención de Pedro Nikken en la Jornada académica celebrada para conmemorar los 80 años de Allan R. Brewer-Carias"**,

publicados, 1378 artículos monográficos, 230 prólogos. En sus libros y monografías se advierte siempre la hondura de su reflexión y su sabiduría. Es (i) Individuo de número y expresidente de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales de Venezuela, (ii) Académico correspondiente extranjero en las Academia Colombiana de Jurisprudencia, (ii) de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba, Argentina, (iii) de Ciencias Morales, Políticas y Sociales de Chile, (iv) Academia Peruana de Derecho (v) Académico Honorario de la Real Academia Española de Jurisprudencia y Legislación y (vi) Real Academia Iberoamericana de Artes y Ciencias de España.

Su prosa envuelve óptimamente sus ideas. La riqueza de su pensamiento nos llega con el lujo de sus escritos ataviados en el orden de sus esquemas, títulos, epígrafes y citas; su estilo es pulcro y preciso. Ese es el buen decir que hace que el saber sea profundo y fecundo.

Su versación intelectual ha sido una ayuda invalorable para entender la complejidad jurídica, política y moral que atraviesa la realidad venezolana desde hace más de 60 años[2]. Es protagonista de excepción del **"auge, caída y reconstrucción del derecho público venezolano"**. Siempre empeñado en introducir luz y sentido común en la reflexión sobre la problemática institucional, sometiendo las ideas a la prueba de fuego de la lógica y de la experiencia concreta. Siempre procurando asegurar la máxima correspondencia entre normatividad y efectividad en la tutela o en la satisfacción de los derechos y sus garantías.

Sus obras son parte de su empeño por crear una auténtica escuela del derecho público asociada al país, pero a la vez una institucionalidad y un orden jurídico que permitan el desarrollo de Venezuela en libertad, en democracia y con justicia. Prueba plena de este aserto son la ***Editorial Jurídica Venezolana*** y la prestigiosa ***Revista de Derecho Público*** de la cuales es su editor y director, respectivamente. Dos instituciones emblemáticas de la cultura jurídica y política del país. Desde allí no solo ha difundido su pensamiento y obras, sino que, con generosidad y amplitud, ha potenciado la de generaciones de juristas venezolanos y extranjeros que han encontrado allí una plataforma espléndida de divulgación asociada a su liderazgo y prestigio académico.

ARBC es un ejemplo viviente del ideal de la **"lucha por el derecho"[3];** por los **"valores del derecho"** y por la **"efectividad del derecho"**. Ese ejemplo de

---

en ***Libro homenaje a Allan R. Brewer Carias <80 años de evolución del derecho público>***, Editorial Jurídica Venezolana, Centro para la Integración y el Derecho Público, Caracas 2020, p. 15.

2 ***Vid.*** HERNÁNDEZ G., José Ignacio. **"Auge, Caída y Reconstrucción del Derecho Público Venezolano en los ochenta años del profesor Allan R. Brewer-Carías"**, en ***Libro homenaje a Allan R. Brewer Carias <80 años de evolución del derecho público>***, Editorial Jurídica Venezolana, Centro para la Integración y el Derecho Público, Caracas 2020.

3 **"…la lucha es el trabajo del derecho […] si es una verdad decir que ganarás el pan con el sudor de tu frente, no lo es menos añadir también que solamente luchando alcanzarás tu derecho… desde el mismo momento en que el derecho no está dispuesto a luchar, se**

lucha por la justicia lo ha dado en sus propias circunstancias con dignidad, tenacidad y perseverancia[4].

Puede decirse que la obra de ARBC es un mensaje ético de libertad. Nos libera de la ignorancia de nuestros derechos y del menosprecio de nuestros deberes. Su ejemplo vital es una invitación a una toma de conciencia para convertirnos en sujetos de nuestro propio destino.

Y este nuevo libro suyo, esta vez en el campo de la tributación (**ARBC *tributarista***) es una muestra más de esa visión indeclinable de darle sustancia y sentido a las instituciones constitucionales y administrativas.

Por eso, el apostolado de maestro de ARBC, acrisolado en su inmensa obra de constancia y presencia, es fuente de ciudadanía y pilar de libertad para salir del barranco del presente.

****

Así es. Lamentablemente en los últimos 23 años el país transita por una progresiva y radical *desinstiucionalización*[5] del estado de derecho, destrucción de su democracia constitucional y degradación de la efectiva vigencia de los derechos humanos de sus ciudadanos. El derecho tributario no es excepción. Las reformas legales y la práctica jurisprudencial solo consolidaron progresivamente los privilegios de las administraciones tributarias, degradaron la garantía judicial y disminuyeron generalizadamente las posibilidades de defensa de los contribuyentes.

El derecho fue sometido a la conveniencia política, como un mero instrumento de dominación, violándolo, ignorándolo o interpretándolo falsamente. Así se disminuyó su aptitud y eficacia como técnica de ordenación de conductas, de reducción y de solución del conflicto social.

---

sacrifica [y perece]; así podemos aplicarle la sentencia del poeta: <es la última palabra de sabiduría que solo merece la libertad y la vida el que sabe conquistarlas cada día>". *Cfr.* VON IHERING, Rudolf, ***La lucha por el derecho***, Editorial Heliasta, Buenos Aires, 1993, p7; citado por ROMERO-MUCI, Humberto, ***La práctica del derecho en serio***, Lección inaugural en la Facultad de Ciencias jurídicas y politicas de la Universidad Monteavila, 2006-2007, Caracas 2006, p. 29.

4 ***Cfr***. ODREMAN, Rafael, **"La justicia internacional vence las arbitrariedades"**, en ***JUSTICIA!! Al fin, JUSTICIA!! <condena al estado venezolano por el Comité de Derechos Humanos de la Organización de las Naciones Unidas por violación de las garantías judiciales al debido proceso, a ser juzgado por jueces independientes, a un recurso efectivo y a la presunción de inocencia de Allan R. Brewer Carias>, Dictamen del Comité de Derechos Humanos de la Organización de Naciones Unidas 14 de octubre de 2021***, (Allan Brewer Carías y Carlos Ayala Corao editores), Serie Estudios No. 137 Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2022, p. 137.

5 Ver BREWER CARIAS, Allan R., **"El falseamiento del estado de derecho (el caso de Venezuela)"**, en ***El falseamiento del estado de derecho***, XXVII ***World Law Congress***. El Estado de Derecho: Desarrollo para las Naciones, ***World Jurist Association***, Academia Colombiana de Jurisprudencia, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Editorial Jurídica Venezolana, Barranquilla 2021, p. 31 a la 98.

En nuestro país se escenificó la *huida del derecho mismo* y su sustitución por ***decisiones sucedáneas***, voluntaristas, descritas por ARBC como un proceso de resquebrajamiento institucional de la estructura del Estado de Derecho, que dio origen **"…a un cuadro progresivo de inseguridad jurídica que se agrava, abandonándose incluso toda idea de razonabilidad, predictibilidad, claridad y estabilidad de las reglas aplicables, todo lo cual hace cada vez más difícil el poder identificar con claridad y precisión los componentes íntegros del ordenamiento […], es decir, las fuentes mismas del propio derecho […]."**[6]

Dijimos en su momento que, en ese contexto de regresión institucional el tributo no cumple ni puede cumplir su función ética. Su destino no es consistente con el bien común. Se desprestigió y degeneró en otro instrumento más de control social, apalancado en la imperatividad de su forma jurídica y en la amenaza coactiva de la recaudación fiscal. Es utilizado como mecanismo de terror y persecución de la disidencia política y económica. Hoy la justicia tributaria es una quimera.

Es tan perturbadora la marcha atrás de los derechos fundamentales de la tributación que se introdujeron en el ordenamiento tributario toda suerte de modificaciones legislativas en desmedro de la igualdad posicional de los sujetos de la relación tributaria degradándola de una relación de derecho a una relación de poder, la más de las veces una permanente vía de hecho. Ello significó el irrespeto más desafiante de los derechos (humanos y constitucionales) de nuestra historia contemporánea.[7]

La razón fundamental de esta descomposición institucional es la infectividad de la garantía judicial. Se desmontó el control jurisdiccional del poder con repercusiones nefastas sobre la seguridad jurídica, la legalidad, el Estado de Derecho y la democracia. La justicia tributaria no es excepción.

Frente a la noche totalitaria ARBC permanece lúcido y valeroso. Un faro de luz contra la irracionalidad y la regresión dominante en el país. Su impronta de ciudadano ejemplar es un antídoto contra la desmemoria y la improvisación. Por eso, hoy más que nunca, el ejemplo de ARBC nos inspira y compromete. Su capacidad de trabajo y constancia nos convoca a ciudadanos y operadores jurídicos a reedificar las instituciones de la justicia tributaria, para refundar una república liberal, moderna y prospera y, por sobre todo, nos evidencia el desafío

---

6 **BREWER-CARÍAS**, Allan, ***Estado totalitario y desprecio a la ley. La desconstitucionalización, desjuridificación, desjudicialización y desdemocratización de Venezuela***, Fundación de Derecho Público, Editorial Jurídica Venezolana Caracas, 2015 p. 78.

7 **ROMERO-MUCI,** Humberto, **"(In)moralidad tributaria en Venezuela. Entre la distopía y la anomia social"**, en ***Memorias de las XVIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario***, AVDT, Caracas, 2019 p.p. 208 y 209 y en el ***Falseamiento de Estado de Derecho***, XXVII World Law Congress, El Estado de Derecho: desarrollo para las Naciones, World Jurist Association, Academia Colombiana de Jurisprudencia, Academia de Ciencias Politicas y Sociales, Editorial Jurídica Venezolana, Barranquilla, 2021, p.567 a la 618.

permanente que tenemos los venezolanos de afianzar los valores de la libertad, la democracia y los derechos humanos como límites al poder político.

*****

De esta forma, como su discípulo, colega académico y amigo, rindo un merecido ***tributo*** a su talento y a su humanismo: ***Tributo*** de ***admiración*** por su obra de jurista egregio, ***tributo*** de ***gratitud*** por su servicio al desarrollo del conocimiento jurídico y divulgación de nuestra disciplina impositiva y ***tributo*** de ***aprecio*** por su amistad generosa. Este ***tributo lo pagamos con gusto y con afecto***.

Aguafría, 21 de agosto de 2023

Humberto Romero-Muci

I. EL SISTEMA TRIBUTARIO CONSTITUCIONAL

1. LA HACIENDA PÚBLICA VENEZOLANA. BASES CONSTITUCIONALES PARA SU ESTUDIO (1961)

Uno de los rasgos académicos de ARBC es la forma sistemática y totalizante de las exposiciones de los temas de que se ocupa. Estoy convencido que esa forma de presentar sus investigaciones es una forma propia de comunicar su entendimiento, pero previamente y, a la vez, de comprenderlo personalmente.

Fechado 1965 ubicamos un texto de juventud sobre la hacienda pública en la Constitución de 1961. Se advierte inmediatamente la lozanía del estilo. Nos presenta una exposición sistemática de las bases constitucionales vigentes sobre las cuales descansa la construcción legal de la hacienda pública venezolana. Nuestro autor considera esa sistematización indispensable para emprender el estudio de toda disciplina jurídica. Su examen lo complementa con el análisis comparativo de las disposiciones constitucionales sobre la hacienda pública en la constitución de 1953 que le sirve de antecedente.

Comienza haciendo una exposición de los principios constitucionales que rigen la hacienda pública y desciende a una detallada descripción de las reglas que ordenan la hacienda nacional, estadal y municipal. Desde aquí se advierte el interés permanente de entender las relaciones financieras entre los niveles político-territoriales en que se distribuye el Poder Público. Nos explica los fines del sistema tributario, las garantías constitucionales de la tributación, el estatuto de los bienes nacionales, los ingresos, gastos y crédito público, la regulación de ley de presupuesto, el tratamiento de las obligaciones nacionales, el régimen de la Contraloría General de la República, los particularismos de la personería del Fisco Nacional y los institutos autónomos.

2. SOBRE EL PROCESO DE ELABORACIÓN DE LAS NORMAS RELATIVAS AL SISTEMA TRIBUTARIO EN LA CONSTITUCIÓN DE 1999

ARBC presentó un recuento de sus vivencias como Constituyente, para la discusión, redacción y sanción de las disposiciones tributarias concebidas por la Asamblea Constituyente de 1999 en materia tributaria, en homenaje a la obra jurídica del Profesor Gabriel Ruan Santos.

En este texto, expone el papel que representaron las aportaciones de (i) la doctrina nacional tributaria, a través de la obra de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, como su (ii) esfuerzo para introducir en el debate constituyente los lineamientos necesarios para la concepción de un sistema tributario racional, garantista de los derechos individuales y coherente con las modificaciones al Poder Público que pretendía incluirse en el novedoso texto constitucional.

Partiendo de su rol como miembro de la Comisión Constitucional, y posteriormente presidiendo la Subcomisión de Integración Normativa del anteproyecto constitucional, ARBC destaca la reducida importancia que la organización de la Asamblea Constituyente le dio a la materia tributaria, empezando por el olvido de dicha temática al momento de distribuir las competencias entre las comisiones de la Asamblea, englobando la materia tributaria en el tema de la Hacienda Pública Nacional, siendo conceptos que, aunque íntimamente vinculados, presentan amplias diferencias.

En consonancia con la poca importancia que se asumió para el sistema tributario, la Comisión de lo Económico y Social, fue la encargada del desarrollo del tema de la Hacienda Pública. Dicha comisión estuvo compuesta por actores que se dedicaron a desconocer las aportaciones de ARBC, con objeciones cargadas de prejuicios ideológicos y en expresión de grave ignorancia jurídica, especialmente en materia tributaria. Alegaron descalificaciones arbitrarias a contra dichas ideas, ignorando el contenido de las mismas, las cuales fueron producto de la labor de la más destacada doctrina patria en la materia.

En esas circunstancias, considerando el insuficiente aporte en el anteproyecto presentado por la Comisión de la Económico y Social, limitado a parafrasear las disposiciones en materia tributaria de la Constitución de 1961, ARBC se enfocó en rescatar del olvido las modificaciones básicas propuestas para la adopción de un sistema tributario en consonancia con la labor de las otras comisiones y con los lineamientos actuales del foro nacional e internacional en la materia. Específicamente en cuatro oportunidades distintas, desde el envío de tres informes directamente a los miembros y presidencia de la Asamblea Constituyente, como su participación en los debates de la Asamblea, ARBC intentó someter dichas ideas al debate constituyente, siendo esto crucial debido a que en el novedoso texto constitucional se plantearon reformas importantes al sistema tributario nacional, destacando, a título de ejemplo, la inclusión por primera vez en el texto

constitucional venezolano de potestades tributarias a los Estados, y la transición planteada de una federación centralizada (concebida en la Constitución de 1961) a una federación supuestamente descentralizada.

En tales oportunidades, ARBC aportó luz, con una profunda base doctrina nacional e internacional, sobre una serie de principios, garantías y disposiciones, que lamentablemente no fueron tomadas en cuenta y que sus ausencias representan en la actualidad fuentes de desprotección de los particulares frente a las potestades tributarias estatales. Entre dichos principios destacan: el control judicial de los actos tributarios, el necesario carácter suspensivo de los recursos en materia tributaria, el reforzamiento de principios fundamentales como el de Legalidad y la Capacidad Contributiva, la limitación a la potestad reglamentaria en materia tributaria, el desarrollo de garantías de derechos individuales, la concepción de la inmunidad tributaria de los entes políticos territoriales, la regulación de la interrelación tributaria de dichos entes y la concepción de límites a las potestades de los Estados y Municipios para así evitar la doble tributación interna.

Esta memoria ostenta una importancia invaluable al fungir como fuente de prueba de la desidia y falta de disposición incurridas en la redacción del texto constitucional vigente, como una enseñanza importante para al foro respecto de los retos a superar para la evolución del Derecho Tributario en Venezuela. (**"Sobre el proceso de elaboración de las normas relativas al sistema tributario en la Constitución de 1999,"** en ***Liber Amicorum. Homenaje a la obra del profesor Gabriel Ruan Santos***, <<Coordinación: Carlos E Weffe H y Gilberto Atencio Valladares>>, Asociación Venezolana de Derecho Tributario Araquereyna, Caracas 2018, pp. 111-183).

II. SOBRE LOS LÍMITES DE PODER TRIBUTARIO ESTADAL Y MUNICIPAL Y LA DESCENTRALIZACIÓN TRIBUTARIA

3. PRÓLOGO SOBRE EL LIBRO JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA Y LA AUTONOMÍA LOCAL, DE HUMBERTO ROMERO-MUCI.

Con especial agradecimiento hago referencia a unas precisas disertaciones introductorias presentadas por ARBC con ocasión de la publicación de una compilación y análisis sistemático de la jurisprudencia Tributaria Municipal patria de mi autoría en el año 1997 que se extiende entre los años 1936 a 1996.

ARBC reúne sus aportes e ideas más relevantes respecto a la tributación municipal, sus límites y su control por parte de la jurisdicción constitucional, presentando una comprehensiva introducción a los aspectos más trascendentales de la materia.

ARBC afirma la pluralidad tributaria del sistema político territorial venezolano como consecuencia de la forma federal del Estado. Considera que este requiere, a pesar de la diversidad de su conformación, un tratamiento unitario que implica que se respeten entre si los niveles de poder y competencia tributario que lo conforman para evitar usurpaciones reciprocas y, por sobre todo, que las distintas autonomías tributarias contribuyan a la protección de la economía nacional que es una. Reitera su convicción de que el instrumento para asegurar la adaptación a la Constitución del sistema tributario (nacional, estadal y municipal) es la garantía judicial que caracteriza el Estado de Derecho en nuestro país.

ARBC incluye y desarrolla sus consideraciones sobre la jurisprudencia tributaria municipal exponiendo sus posiciones sobre: (i) la inmunidad tributaria (régimen de no sujeción) respecto de tributos estadales y municipales en las materias que son de exclusiva regulación del Poder Nacional o las que se establezcan por ley nacional, (ii) la inmunidad fiscal recíproca entre los niveles políticos territoriales (incluyendo la imposición de materias reservadas y la creación de entidades descentralizadas funcionalmente), (iii) la ampliación de la potestad tributaria municipal por decisión legislativa del poder nacional y, finalmente, (iv) la caracterización del tributo como confiscatorio o irrazonable como aquel que lesiona ilegítimamente o impide el ejercicio de los atributos de la propiedad de la actividad económica o de cualquier de las libertades públicas, sea porque carece de base legal, es injusto o desigual y reitera la garantía judicial constitucional como única que puede poner límite a los excesos fiscales. (Prólogo al libro de ROMERO MUCI, Humberto, en ***Jurisprudencia Tributaria Municipal y la autonomía local (1936 1996)***, Colección de Jurisprudencia No. 6, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 1997, pp. XI - XXIX).

4. LA NECESARIA IDENTIFICACIÓN DE LAS COMPETENCIAS TRIBUTARIAS ESTADALES

Este texto parte del informe sobre la descentralización en Venezuela elaborado por ARBC en 1993. En esta oportunidad nuestro autor reitera su convicción sobre el alcance del poder tributario originario y residual que tenían las entidades federales en el contexto de la Constitución de 1961, para gravar la producción y el consumo de bienes que no habían sido utilizados (creados) hasta el presente por el Poder Nacional por interpretación coordinada de los artículos 136(8), 17(7) y 18(3) de la Constitución de 1961.

Esta exploración analítica se hizo para redescubrir en las potestades tributarias estadales, las bases y la concreción de un verdadero y nuevo federalismo, aclarar el contexto de la distribución del poder tributario en el sistema político territorial entonces vigente, en la búsqueda de recursos hacendísticos propios de las entidades federales que permitieran ampliar, dentro de lo posible, sus ingresos y disminuir la dependencia financiera del poder central. Así fue considerado en los estudios que dieron lugar a las reformas constitucionales de los Estados Yaracuy y Aragua en los años 80.

ARBC[8] consideró que, con anterioridad a la Ley Orgánica de Descentralización, Delimitación y Transferencia de Competencias del Poder Público (LODDTCPP)[9], los Estados eran titulares de un Poder Tributario Originario y de alcance residual, cuyo reconocimiento surge de la interpretación adminiculada de los artículos 136(8), 17(7) y 18(3) de la Constitución Nacional de 1961, el cual, sin ser expreso del Texto Constitucional, resultaba del contraste de las asignaciones específicas de los dominios rentísticos del Poder Nacional y de los Municipios.

Del análisis de estas normas ARBC dedujo que, no existía una absoluta reserva a favor del Poder Nacional en materia de impuestos a la producción y al consumo de bienes, sino que la Constitución remitía a la Ley Nacional la determinación de los impuestos de tal naturaleza que podrá reservarse[10]. De modo que **‘’...sólo los impuestos a la producción y al consumo de bienes que la Ley Nacional ha reservado expresamente al Poder Nacional, le corresponden exclusivamente [a éste][11]”**. Estos se circunscribían, hasta los momentos, a aquellos que gravan consumos específicos (*excises*), tales como el tabaco[12], alcohol[13] y licores[14], fósforos, ciertas prestaciones vinculadas al turismo[15], la enajenación de

---

8 Cfr. Allan Brewer-Carias, **‘’El sentido de la autonomía de los Estados y sus limitaciones”**, en ***Revista de Derecho Público*** *No.12* octubre-diciembre, 1982, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, pp. 55 a la 63; del mismo autor**, ‘’Comentarios sobre la nueva constitución del Estado Yaracuy del 22 de diciembre de 1979”**, en ***Revista de Derecho Público*** No.1, enero-marzo, 1980, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, p. 67. ***Instituciones Políticas y Constitucionales***, Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 1982, p. 202; Carmen Adela López de La Roche, **‘’Aspectos Fiscales del Federalismo Venezolano”**, en ***Revista de la Facultad de Derecho del Zulia,*** No. 40, enero-abril, 1970, Maracaibo, p. 93, Rafael Romero Pirela, **“La Reforma Tributaria. Instrumento de la Autonomía de los Estados”**, en ***Tercera Jornada Venezolana de Derecho Tributario***, Caracas 1989, p. 92; Comisión de Estudio y Reforma Fiscal, ***El Ingreso Publico en Venezuela, Informe Final,*** Tomo IV, Academia Nacional de Ciencias Económicas, Caracas 1987, p. 136. En contra, Carlos Escarrá Malavé, ***Las entidades federales. Crisis y alternativas***. Universidad Católica Andres Bello, Caracas 1988, p. 104. Para el autor citado, los estados carecen de poder tributario originario por vía residual, esto es, no tiene “potestades autónomas”. En su entender, la materia relativa a la imposición al consumo corresponde al Poder Nacional, el cual puede transferirla a los Estados por vía del mecanismo previsto en el artículo 136, ordinal 8º. Nosotros, por el contrario, opinamos que se trata de un poder concurrente, el cual puede ser centralizado (extinguido o limitado) por el poder nacional.

9 ***Gaceta Oficial*** No.4153, de fecha 28 de diciembre de 1989.

10 Allan Brewer Carías, **‘’El sentido de la autonomía de los estados…”**, *op.cit,* pp. 62-63.

11 *Idem*.

12 Ley de Impuesto sobre Cigarrillos y Manufacturas de Tabaco, ***Gaceta Oficial*** Extraordinaria No. 2.309 de fecha 14 de septiembre de 1978.

13 Ley de Impuesto sobre Alcoholes y Especies Alcoh6licas, ***Gaceta Oficial*** Extraordinaria No. 3.574 de fecha 21 de junio de 1985.

14 Estatuto Orgánico de la Renta Nacional de Fósforos, ***Gaceta Oficial*** No. 23.190 de fecha 30 de marzo de 1950.

15 Más particularmente sobre los consumos hoteleros por el alojamiento de personas no residentes en el país. Ley del Timbre Fiscal, artículo 14.

vehículos automotores y de naves y aeronaves[16]. Por manera que, todos aquellos otros consumos no gravados por el Poder Nacional, correspondían al dominio rentístico del Poder Estadal, titularidad que confirmaba - por argumento al contrario - la vigencia de las limitaciones al poder tributario de los estados, contenidas en la norma del artículo 18 de la Constitución Nacional de 1961, que en forma enfática consagraba varias prohibiciones a la imposición sobre bienes de consumo. Tal pudo ser el caso de un impuesto general al consumo (*general consumption tax*) en cualquiera de sus modalidades, desde los tipos (i) monofásicos con incidencia a nivel de productor, distribuidor o detallista, o, inclusive, (ii) los plurifásicos de tipo acumulativo (*turnorer tax*) o bien del tipo valor agregado[17], por supuesto, también cualquier otro tipo de impuestos a los consumos selectivos o específicos (*excise tax*) no reservados por el Poder Nacional.

Existía, por tanto, antes de la LODDTCPP, una cuota amplia de Poder Tributario Originario a favor de los Estados en el específico sector de la tributación al consumo. Estos poderes residuales, en todo caso, permanecieron inejercitados, quizás -lo más seguro-, por no haber sido imaginada, ni desarrollada por los estados[18].

Este tema fue revisitado en su artículo "La Descentralización de la Organización, Recaudación y Control de los Impuestos Específicos al Consumo" en Informe sobre la Descentralización en Venezuela, Ministerio de Estado para la Descentralización, Memorial del Dr. Allan R. Brewer-Carías, Caracas, 1994, pp. 455-457, con el objeto analizar la viabilidad constitucional y legal de un proyectado impuesto general sobre las ventas de bienes muebles y servicios comerciales industriales ideado por el Estado Aragua en 1993. Se trató de un impuesto monofásico a nivel de detallista.

Así las cosas, ARBC complementó su explicación sobre el alcance del poder tributario de los estados, en cuanto facultad residual de los mismos en materia

---

16 Calculado sobre el precio de venta al contado. Artículos 11 y 12 de la ley del Timbre Fiscal.

17 Los impuestos al consumo se denominan así porque afectan la renta en su disposición para el consumo. Son muy variados: el impuesto general al consumo de carácter personal o impuesto general al gasto (solo teóricamente propuesto como posible sustituto del impuesto general y personal sobre la renta); el impuesto general a las ventas en sus diversas modalidades: monofásico al consumidor final o ventas al por menor, o a la producción; plurifásico acumulativo a las diversos etapas del ciclo económico y de producción y distribución, mayorista y minorista; plurifásico al valor agregado que se establece en las varias etapas del ciclo económico de producción y distribución mayorista y minorista con deducción o descuento de las compras o de los impuestos pagados por ésta; y monofásico en la etapa del productor o importador, pero sobre el valor agregado. (*Cfr*. Alejandro Ramírez Cardona, ***Derecho Tributario***, Tercera Edición, Temis, 198 5, Bogotá, p. 174).

18 Cfr. Allan Brewer-Carías, ***Instituciones Políticas***… *op*. *cit*., p. 197. ARBC trae o colación el único ejemplo de un impuesto del consumo de progenie estadal: la Ley de Impuesto sobre Consumo del Estado Zulia del 11-10-48 en *Gaceta Oficial* del Estado No. 10 extraordinario del 11-10-48. La cual fue calificada de inconstitucional porque en apariencia gravaba productos de la importación, en usurpación de los dominios rentísticos del Poder Nacional, en el específico sector de la tributación aduanera. Sobre este hecho da noticias igualmente la Misión Shoup. ***Informe sobre el Sistema Fiscal de Venezuela,*** Tomo II, Ministerio de Hacienda, p. 43.

de impuestos al consumo y sometido a la posibilidad de limitación o extinción por el Poder Nacional cuando éste se reserve total o parcialmente los impuestos respectivos a la producción o al consumo de bienes, añadiendo que, en el caso de reserva parcial, la ley respectiva podría establecer limitaciones al ejercicio del Poder Tributario de los Estados.

Pues bien, ese fue el caso preciso de la LODDTCPP, que limitó el poder de exacción de los Estados a los tributos específicos al consumo, esto es, excluyó la posibilidad de establecer impuestos generales al consumo. Se trata de aquéllos que, en forma general, gravan los consumos de bienes y servicios. De esta forma, los Estados ya no podían establecer un tributo general a las ventas, sean monofásicos, a cualquier nivel (productor, distribuidor o detallista) ni tampoco plurifásico, como el del tipo valor agregado. Estos tenían limitado su poder de exacción a ciertos consumos, cuya imposición - como se ha dicho repetidas veces - no haya sido ya reservado por el Poder Nacional.

Pudo, entonces, pensarse en la creación de un tributo a ciertos consumos de bienes o servicios vinculados al turismo, al lujo[19], los consumos en restaurantes, etc. En todo caso, lo cierto es que -abunda la conclusión - el radio de exacción de los estados sobre los consumos se reduce significativamente, por obra de la limitación de poder - no transferencia consagrada en la LODDTCPP, en análisis, limitación que tuvo un claro objeto y fue evitar la posibilidad de que los Estados pudieran llegar a establecer tributos generales al consumo, ante la pretendida y reciente proposición por el Gobierno Nacional de establecer un impuesto general al consumo, a nivel nacional, del tipo valor agregado.

Y eso fue lo que sucedió. En 1993 se estableció a nivel nacional un impuesto general al consumo de tipo valor agregado. Sin embargo, se combinó la centralización del ramo rentístico con la cesión parcial del 50% de su producido a los Estados y Municipios, esto es, la descentralización del ingreso, a través de los mecanismos de transferencias compensadoras que incorporó la LODDTCPP y desarrolló (i) el Decreto Ley No. 312 y 2 del 25 de noviembre de 1993 sobre los mecanismos de participación de los estados y municipios en el producto del impuesto al valor agregado y el Fondo Intergubernamental para la Descentralización y (ii) el Reglamento parcial No. 1 de dicho decreto ley, según Decreto No. 3.323 de fecha 07 de enero de1994.

El valor práctico de este estudio de ARBC estriba en poner de manifiesto el análisis del alcance y las condiciones de posibilidad de ampliación del poder tributario de los Estados en el contexto de la constitución de 1961. **("La necesaria identificación de competencias tributarias estadales"**, en ***Allan R. Brewer-Carías, Informe sobre la Descentralización en Venezuela (1993), Memoria Del Dr. Allan R. Brewer-Carias Ministro de Estado para la Descentralización***

[19] Aplicado a nivel de detallista, se pueden gravar las ventas de ciertos bienes identificados como "suntuarios", tales como perfumes, cosméticos, joyas, equipos de sonido, computadoras, equipos de video.

(Junio 1993 - Febrero 1994), Ediciones de la Presidencia de la república, Caracas 1994, pp. 65-67.

5. LA DESCENTRALIZACIÓN, LAS FINANZAS PÚBLICAS Y LA PARTICIPACIÓN MUNICIPAL EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Una de las inquietudes más salientes de ARBC para profundizar la democracia se asoció con la potenciación de la **"descentralización política de la federación centralizada"**, como nuestro autor calificó al esquema de distribución territorial del poder público en el contexto constitucional de 1961[20].

Con la revitalización de los índices de autonomía de los entes políticos territoriales menores en 1989, se planteó la inexorable necesidad de fortalecer las finanzas públicas de las autonomías territoriales como medio esencial de sus nuevos protagonismos para la asignación y atención efectiva de nuevas tareas y cometidos y el efectivo acercamiento del poder público al ciudadano en la satisfacción de sus necesidades.

Como ministro de estado para la descentralización entre junio de 1993 y febrero del año 1994, ARBC elaboró una memoria de su gestión que denominó en **"El informe sobre la descentralización en Venezuela"**, en el que se refirió expresamente a las finanzas públicas de los entes territoriales y la participación municipal en el impuesto al valor agregado.

Estas reflexiones explican el objetivo de política pública seguida para el equilibrio financiero de cada nivel de gobierno otorgando a través de la LODDTCPP de 1990, las potestades tributarias más apropiadas a su ámbito territorial, definiendo las transferencias intergubernamentales que resulten necesarias como mecanismos de compensación vertical de tal manera que exista correspondencia en cada ente político territorial entre la responsabilidad y sus recursos para que cada nivel de gobierno sea considerado responsable de sus decisiones de tributación y gasto.

Especialmente destaca con el objetivo de promover la descentralización y atendiendo a criterios de compensación territorial, la decisión de otorgar una participación creciente a los estados y municipios en el producto del recientemente establecido impuesto al valor agregado y crear el Fondo Intergubernamental para la Descentralización (FIDES) como mecanismo de intermediación financiera. La medida busca la redistribución de los recursos fiscales disponibles

---

20 Ver el emblemático libro colectivo ***Leyes y reglamentos para la descentralización política de la federación***, con estudios de Allan Brewer Carias, Carlos Ayala Corao, Jorge Sánchez Melean, Gustavo Linares Benzo, y Humberto Romero Muci, Colección Textos Legislativo No 11, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 1990, allí nuestro articulo **"Aspectos tributarios en la Ley Orgánica de Descentralización, delimitación y transferencia de competencias del Poder Público"**, pp. 179 a la 269

para el conjunto de las administraciones públicas canalizándolos desde las superiores hacia las inferiores por atender que estas consideradas globalmente se hallan en una situación de insuficiencia financiera. Atendiendo al principio de equidad vertical entre los distintos niveles de gobierno.

En este estudio se explican los ingresos de los estados antes de 1989 fundamentalmente constituidos por el situado constitucional como a los impuestos estatales el crédito público y otros ingresos. Se explican las nuevas fuentes de ingresos establecidas por la ley de descentralización, enumerando los ingresos, las transferencias presupuestarias de acuerdo con la ley de descentralización las competencias tributarias exclusivas como el papel sellado, impuestos específicos del consumo no reservados por el poder nacional y otras que llevan aparejada la producción de recursos financieros bien porque la ley explícitamente lo señala tales como minerales metálicos y salinas bien porque se entiende que la transferencia de la competencia exclusiva de la materia implica también la transferencia de prestaciones patrimoniales a pagar por los particulares por la prestación del servicio, normalmente tasas contribuciones especiales o precios públicos (carreteras puentes autopistas puertos y aeropuertos).

El estudio también se refiere a los aspectos de la descentralización del gasto público y la inversión coordinada, el marco regulatorio de la ley habilitante en relación a la participación de estados y municipios en el producto del impuesto al valor agregado, con expresión precisa de los montos máximos de la participación, la proporción de la participación, los mecanismos institucionales para la asignación y administración de los recursos por los estados y municipios y la creación del Fondo Intergubernamental para la Descentralización (FIDES). ("**La descentralización, las finanzas públicas y la participacipación municipal en el impuesto al valor agregado"**, en ***Allan R. Brewer-Carías, Informe Sobre La Descentralización En Venezuela (1993), Memoria Del Dr. Allan R. Brewer-Carias Ministro De Estado Para La Descentralización (Junio 1993 - Febrero 1994)***, Ediciones de la Presidencia de la república, Caracas 1994, pp. 217-294.)

6. COMENTARIOS SOBRE EL IMPUESTO MUNICIPAL DE PATENTE DE INDUSTRIA Y COMERCIO

Con ocasión de una decisión de la Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa, la cual se pronuncia respecto a la naturaleza del impuesto municipal de Patente de Industria y Comercio, y motivado por la cantidad de recursos judiciales que la aplicación de dicho tributo había generado en la práctica, ARBC procede a escudriñar sobre los aspectos básicos de su aplicación. Empezando con un recuento histórico, remontándose a los orígenes de dicho impuesto en Francia, específicamente en su etapa revolucionaria, siendo establecido en la Ley de 2 de marzo de 1791 y que posteriormente es adoptado por varias legislaciones europeas y latinoamericanas, entre esas la legislación venezolana. Describe la evolución de la naturaleza de dicho tributo, el cual en la actualidad se concibe como un

típico impuesto sobre actividades lucrativas, en vez de una patente o autorización para realizar actividades económicas. Posteriormente, describe la correcta causación y fijación de dicho impuesto, el ámbito de aplicación territorial y temporal del mismo, esclareciendo las diferencias entre el hecho generador del impuesto con la base que debe utilizar la administración tributaria para su cálculo. Adicionalmente, ARBC incluye un análisis de situaciones prácticas donde pudieran verse gravadas posibles actividades por dicho tributo debido a su ámbito territorial y, finalmente, procede a precisar los límites que el principio de irretroactividad de la ley implica en materia tributaria, fungiendo como garantía al contribuyente respecto a la necesaria certeza que cada individuo debe tener respecto la entidad de sus obligaciones tributarias. (**"Comentarios sobre el impuesto municipal de patente de industria y comercio"** en ***Revista de Derecho Público***, Nº 6, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, abril junio 1981, pp. 199-208).

7. EL JUICIO <<MUNICIPALIDAD DEL DISTRITO FEDERAL CONTRA EL INSTITUTO NACIONAL DE HIPÓDROMOS>> POR LA APLICACIÓN DE LAS ORDENANZAS DE IMPUESTOS SOBRE APUESTAS LÍCITAS (COMENTARIOS CRÍTICOS EN TORNO A UNA SENTENCIA DE LA CORTE SUPERIOR SEGUNDA EN LO CIVIL Y MERCANTIL)

Con ocasión de una decisión de la Corte Superior Segunda en lo Civil y Mercantil del Distrito Federal y Estado Miranda, la cual se pronuncia, en el marco de un juicio por cobro de impuestos sobre apuestas lícitas entre la Municipalidad del Distrito Federal y el Institucional Nacional de Hipódromos, respecto a la inaplicabilidad de la Ordenanza al Instituto Nacional de Hipódromos, por no ser éste una empresa de carácter privado. En dicho trabajo, ARBC partiendo de un análisis crítico del referido fallo, desarrolla un esquema general sobre la evolución conceptual de las figuras objeto de controversia como los Institutos Autónomos, y la relación entre dichos entes y los efectos desplegados por la facultad impositiva del Poder Público Municipal. Alertando la confusión en la que incurría el operador jurídico, ARBC delimita en su obra el alcance de varios elementos controvertidos en el fallo, con base en la doctrina de avanzada en la materia y la jurisprudencia patria del momento. Entre dichos elementos, en materia fiscal resalta su aporte sobre la relación entre los entes de naturaleza pública y la facultad impositiva del Poder Municipal, y la coordinación impositiva entre el Poder Público Nacional y Municipal. Dicho estudio representa un aporte trascendental respecto a la coexistencia entre la actividad administrativa en sus distintas facetas y la facultad impositiva de los Poderes Públicos. (**"El juicio <<Municipalidad del Distrito Federal contra el Instituto Nacional de Hipódromos>> por la aplicación de las Ordenanzas de Impuestos sobre Apuestas Lícitas (Comentarios críticos en torno a una Sentencia de la Corte Superior Segunda en lo**

Civil y Mercantil)" en ***Revista Control Fiscal y Tecnificación Administrativa***, Nº 42, Contraloría General de la República, Caracas 1966, pp. 45-63).

8. LAS CESIONES OBLIGATORIAS DE PROPIEDAD PRIVADA A LOS ENTES PÚBLICOS POR RAZÓN DE URBANISMO, CON ESPECIAL REFERENCIA A LAS ÁREAS VERDES, ÁREAS EDUCACIONALES Y CALLES

En este estudio ARBC analiza la naturaleza jurídica de la institución de las cesiones obligatorias de propiedad privada por razones urbanísticas en el contexto de sus amplios estudios sobre las relaciones entre el Poder Público y el ciudadano.

Partiendo de un análisis de su funcionamiento y compatibilidad con el ordenamiento constitucional, especialmente con base en las garantías de la propiedad privada, ARBC concilia las condiciones de validez de dicha institución urbanística con el entramado de protecciones constitucionales, alerta que, para concebir dicha figura en armonía con el ordenamiento constitucional nacional, es necesario partir de la dogmática del Derecho Tributario y la caracterización de las cesiones obligatorias de propiedad como un tributo, esto es, dicha obligación legal al ciudadano debe ser asimilada como una contribución impuesta a la propiedad, pagadera en especie, por la plusvalía adquirida en virtud de los procesos de urbanización.

Desde dicha visión, ARBC evidenciaba a la fecha la deficiente regulación de dicha figura en nuestro ordenamiento jurídico municipal, al ser los compradores de las parcelas los verdaderos afectados y los cedentes propiamente los deudores de dicha obligación. Aboga por su necesaria modificación en busca de una eficiente distribución de plusvalías originadas por los actos municipales.

Este interés de regularizar la constitucionalidad de las cesiones obligatorias por razones urbanísticas fue atendido exitosamente por ARBC con la inclusión de una previsión expresa en la Ley Orgánica para la Ordenación del Territorio que definió en su artículo 68 los elementos esenciales de dichas obligaciones, calificada años después como de naturaleza tributaria por la jurisprudencia administrativa. Así lo decidió el Juzgado Superior Civil Mercantil y Contencioso Administrativo de la Región Centro Occidental, en sentencia de fecha 15 de mayo de 1990, caso ***Urbanizadora El Pedregal contra Municipio Iribarren del Estado Lara***. Se trató de la decisión de un recurso contencioso por abstención en contra de la carencia del municipio antes señalado en recibir las áreas verdes y recreacionales ubicadas en la Urbanización El Pedregal[21]. (**"Las cesiones obligatorias de**

[21] "En tal virtud no encuentra este tribunal contencioso administrativo razón alguna para que el Concejo Municipal de Iribarren haya asumido la actitud de abstenerse de recibir las áreas verdes y recreacionales a ceder por la Urbanizadora El Pedregal, obligación ésta que tiene los

propiedad privada a los entes públicos por razón de urbanismo, con especial referencia a las áreas **verdes,** áreas **educacionales y calles"**, en ***Revista Venezolana de Estudios Municipales***, AVECI, No. 1, diciembre 1976, pp. 13 – 54; este articulo también apareció publicado en francés: **"Les cessions obligatoires de propiéte aux organismes municipaux pour raison d'urbanisme"**, ***Mélanges dédiés*** à ***Gabriel Marty***, Toulouse, 1978, pp. 159 - 187).

III. SOBRE LOS TRIBUTOS A LA PROPIEDAD PREDIAL URBANA Y RURAL COMO INSTRUMENTOS DE RACIONALIZACIÓN DE LA ORDENACIÓN DEL TERRITORIO Y DE LA OCUPACIÓN DEL SUELO

9. LA POLÍTICA DE ORDENACIÓN DEL TERRITORIO Y EL PROYECTO DE LEY DE IMPUESTO PREDIAL

La ordenación del territorio es una de las preocupaciones vitales de ARBC. Su objetivo ha sido que los procesos de urbanización y de ocupación de áreas no urbanas se lleven a cabo conforme a políticas predefinidas para evitar situaciones

---

propietarios como contraprestaciones de los beneficios obtenidos al realizar la obra urbanística autorizada por la municipalidad. Por su parte, de la norma contenida en el artículo 109 de la ordenanza sobre arquitectura urbanismo y construcción en general del Distrito Iribarren se refiere la obligación para la municipalidad del Distrito Iribarren de recibir y administrar los bienes que con motivo de esta finalizada la obra urbanística deban pasar al dominio público del municipio en virtud del tributo a que está obligado al urbanizador de acuerdo con lo establecido en la parte ***infine*** del artículo 68 de la ley orgánica para la ordenación del territorio. Por otra parte, es de observar que conforme a la ley orgánica de ordenación urbanística el legislador ha previsto la transmisión automática el municipio de los terrenos de uso público pero es obligante que se cumpla con la protocolización del documento correspondiente por ante la oficina de registro público. De las actas procesales evidencia que la Urbanizadora El Pedregal realizó un desarrollo urbanístico y que terminado este instó al Consejo Municipal del Distrito Iribarren a recibir las áreas que conforme a la Ley orgánica para la ordenación del territorio en su artículo 68 y lo establecido en el artículo 109 de la Ordenanza sobre arquitectura, urbanismo y construcciones en general y el artículo 7 de la Ordenanza Zonificación el propietario del desarrollo urbanístico está obligado a ceder al Municipio mediante documento público de transferencia de propiedad de dicha areas al dominio público municipal. Es también concluyente de las actas que el municipio del Distrito Iribarren se ha abstenido de recibir las áreas a que está obligado a conforme a los antes mencionados artículos de modo que hace estar incurso en lo establecido en el ordinal primero del artículo 182 en la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia es decir la obtención de la autoridad municipal la cumplir determinados actos que está obligado por ley. Esta abstención ha hecho imposible que se formalice la cesión de las áreas verdes y recreacionales mediante documento público tal como lo establece el artículo 109 de la Ordenanza sobre Arquitectura y el artículo 7 de la Ordenanza sobre Zonificación…". ***Cfr***. ROMERO- MUCI, Humberto, ***Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía local 1936 1996***, Tomo II, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 1997, p. 608.

irreversibles y desequilibrios mayores en el futuro que incidan en la ordenación territorial y la conservación y protección del ambiente.

En las siguientes tres publicaciones, nuestro autor analiza el régimen impositivo propuesto en el Proyecto de Ley del Impuesto Predial en 1976 (el "Proyecto"). Alertó señalando que el propósito plausible de evitar tierras rurales ociosas puede, paradójicamente, forzar una irracional ocupación del territorio y un incontrolado proceso de urbanización motivados por la aplicación de una ley impositiva que es totalmente contraria a las políticas de ordenación del territorio y de protección y conservación del ambiente en curso.

ARBC alertó sobre las contradicciones en dicho proyecto y las amenazas que implica a los procesos de urbanización de las tierras extraurbanas y la ocupación de áreas no urbanas sin una aparente planificación. Igualmente, analizó los posibles efectos del régimen impositivo propuesto, en especial con su régimen de exoneraciones y rebajas, el cual parece promover la ocupación descontrolada de la tierra y la concentración de los centros más poblados, incentivando a los ciudadanos a la construcción de proyectos urbanos en dichos espacios para así evitar los efectos impositivos de dicho impuesto. (**"La política de ordenación del territorio y el Proyecto de Ley de Impuesto Predial"**, en ***Observaciones al proyecto de reforma tributaria 1976*** (Coordinador y Editor) (En colaboración con José Muci-Abraham y Oswaldo Padrón Amaré) Colección Monografías Jurídicas, Nº 5, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 1977. pp. 91-95).

10. EL PROCESO DE URBANIZACIÓN Y EL PROYECTO DE LEY DE IMPUESTO PREDIAL

En el marco del análisis del nuevo Proyecto de Ley del Impuesto Predial, ARBC denunció las contradicciones entre la política nacional del ejecutivo que buscaba frenar el proceso desorganizado de ocupación del suelo urbano y el deterioro del ambiente como consecuencia de dicha ocupación, mientras que el proyecto pretendía fomentar el crecimiento de los centros urbanos gravando todas las tierras extraurbanas colindantes con centros poblados. Adicionalmente, alertó de las imprecisiones en el régimen impositivo propuesto, específicamente al establecer que el ejecutivo nacional determinaría las áreas consideradas extraurbanas mediante un reglamento, fijando el ámbito de aplicación de dicho tributo, siendo esto impensable considerando (i) los posibles violaciones la de reserva legal tributaria y (ii) el constante crecimiento del proceso de urbanización en Venezuela y lo poco sensato que resulta el condicionar la ordenación de las áreas extraurbanas con una finalidad impositiva. ("**El proceso de Urbanización y el Proyecto de Ley de Impuesto Predial"**; en ***Observaciones al proyecto de reforma tributaria 1976*** (Coordinador y Editor) (En colaboración con José Muci-Abraham y Oswaldo Padrón Amaré) Colección Monografías Jurídicas, Nº 5, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 1977, pp. 95-99).

11. LA IMPRECISIÓN DEL OBJETO DEL TRIBUTO EN EL PROYECTO DE LEY DE IMPUESTO PREDIAL Y SU EFECTO EN EL DESARROLLO AGROPECUARIO

Finalmente, ARBC detectó las faltas de técnica legislativa impositiva en el Proyecto, particularmente las relativas a la indeterminación del objeto imponible, esto es, la identificación de la propiedad inmueble no urbana. La vaguedad del objeto imponible hace inaplicable la norma e imposible su precisión en el estado de la planificación del territorio a ese momento. Destaca que la precisión del territorio urbano corresponde a la competencia de los municipios en los planes de desarrollo urbano y otros instrumentos de planificación urbana, alertando que la realidad es que se trata de decisiones de planificación que no todos los municipios han adoptado, para los cuales no hay criterios predeterminados de decisión (densidad de población, vocación del uso del suelo). Semejante vacío normativo implica una situación de inaplicabilidad del tributo y la crónica anunciada del fracaso del tipo tributario.

Dicha imprecisión se agrava con el régimen de exenciones, el cual establece que en ciertos casos propiedades no urbanas productivas pudieran ser gravables bajo el impuesto. Dicha construcción no permite entender la finalidad de dicho tributo, planteándose una posible distorsión entre lo que busca el legislador con dicho régimen impositivo y sus efectivos resultados debido a una normativa contradictoria y confusa. (**"La imprecisión del objeto del tributo en el Proyecto de Ley de Impuesto Predial y su efecto en el desarrollo agropecuario"**, en ***Observaciones al proyecto de reforma tributaria 1976*** (Coordinador y Editor) (En colaboración con José Muci -Abraham y Oswaldo Padrón Amaré) Colección Monografías Jurídicas, Nº 5, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 1977, pp. 99 - 104.)

IV. LAS GARANTÍAS CONSTITUCIONALES SOBRE LA CREACIÓN Y EXTINCIÓN DE LOS TRIBUTOS

12. LAS PROTECCIONES CONSTITUCIONALES Y LEGALES CONTRA LAS TRIBUTACIONES CONFISCATORIAS

La vocación comparatista es otro rasgo significativo en la trayectoria académica de ARBC. Fue vicepresidente de la Academia Internacional de Derecho Comparado. En sus análisis y propuestas siempre está presente algún dato del derecho comparado utilizado para confrontar las semejanzas y las diferencias de los diversos sistemas jurídicos vigentes con el propósito de comprender y mejorar las instituciones jurídicas objeto de su estudio.

Un episodio emblemático fue el XIII Congreso Internacional de Derecho Comparado en 1990. Allí ARBC actuó como relator general del tema sobre **"Las**

protecciones constitucionales y legales contra las tributaciones confiscatorias". Esta aportación constituye una auténtica anticipación de nuestro autor a la discusión sobre la constitucionalización del derecho tributario. Aquí desarrolló los marcos conceptuales de la íntima relación entre el poder tributario del Estado, sus límites y las garantías constitucionales desde el punto de vista del Derecho Comparado.

Con base en la experiencia de las distintas jurisdicciones examinadas, ARBC planteó los elementos esenciales del sistema de garantías constitucionales que permiten concebir al poder tributario Estatal como una fuerza creadora de una sociedad y no un poder confiscatorio en detrimento de la ciudadanía. En dicha obra estudia la importancia de una Constitución escrita y rígida, que consagre la protección de los derechos fundamentales como el de propiedad y de libertad económica, fungiendo de guía razonable al momento de la construcción de regímenes impositivos. Adicionalmente, analiza la importancia de contar con una jurisdicción constitucional efectiva que le dé sentido a dichos límites, gravemente desconocidos en la actualidad, que funcionen como herramientas para racionalizar el poder tributario, permitiendo a los ciudadanos el efectivo control de los actos tributarios que vulneren tales derechos constitucionales. De esta forma se previene que la actividad tributaria se transforme en una práctica destructiva o confiscatoria.

ARBC acierta cuando plantea que el problema fundamental sobre la prohibición de confiscación de los tributos no estriba en entender la inconstitucionalidad del efecto confiscatorio de los tributos (del que nadie duda); sino en la indeterminación de las condiciones de aplicación de la prohibición, esto es, en la dificultad de precisar normativamente un parámetro objetivo sobre las condiciones que hacen a un tributo confiscatorio.

Para este fin, en su análisis comparativo, ARBC establece una clara conexión entre la prohibición de confiscación y las garantías del derecho de propiedad, la libertad económica, la prohibición de discriminación y las libertades económicas, como expresión de una íntima vinculación de los postulados fundamentales de la tributación. El análisis de estos principios en su relación a la prohibición de confiscación de los tributos permite perfilar con mayor corrección el alcance y contenido de esta prohibición en las situaciones concretas que deban protegerse de la tributación destructiva[22].

Especial referencia merece la afirmación de ARBC según que **"La más importante limitación constitucional del poder tributario que se aprecia en el derecho comparado, es la garantía de la propiedad privada, en el sentido de que el impuesto no puede significar la destrucción de la propiedad, pues si así fuere, sería confiscatorio e inconstitucional".**

[22] Ver, FRAGA PITTALUGA, Luis, **"El Principio de no confiscatoriedad de los tributos"**, en ***Libro homenaje a Allan R. Brewer Carias <80 años de evolución del derecho público>***, Editorial Jurídica Venezolana, Centro para la Integración y el Derecho Público, Caracas 2020, pp. 361-374.

Por eso nuestro autor anticipa la referencia a los conceptos de razonabilidad, proporcionalidad y prohibición de discriminación en la imposición como límites y parámetros de control de la por el juez constitucional de la actividad del legislador en la exacción de los tributos. (**"Las protecciones constitucionales y legales contra las tributaciones confiscatorias"**, en ***Revista de Derecho Público***, No. 57-58, Caracas, 1994, pp. 5 - 24).

V. TRIBUTACIÓN PETROLERA

13. SOBRE LA APERTURA PETROLERA, LA PARTICIPACIÓN DEL CAPITAL PRIVADO EN LA INDUSTRIA BAJO LOS CONVENIOS DE ASOCIACIÓN Y LA NO SUJECIÓN A IMPUESTOS MUNICIPALES

En su feraz obra ***Crónica de una Destrucción***, ARBC rescata y consolida los documentos y el debate jurídico de uno de los procesos judiciales más importantes el foro venezolano hasta la fecha: el conocido juicio de nulidad contra la autorización parlamentaria para la celebración de Convenios de Explotación Petrolera en ejecución de la política bautizada como la **"Apertura Petrolera".**

El caso de la Apertura Petrolera fue un proceso judicial ante la Corte Suprema de Justicia de Venezuela en el cual se debatió la constitucionalidad y legalidad de un Acuerdo aprobado por las Cámaras Legislativas Nacionales en 1995 (el "Acuerdo del Congreso"). A través de dicho acuerdo se inició la participación del capital privado en el proceso de exploración y explotación petrolera bajo la figura de los convenios de asociación en régimen de ganancias compartidas, de conformidad con la Ley que Reserva al Estado de la Industria y el Comercio de los Hidrocarburos de 1975 (la "Ley de Nacionalización de 1975").

Desde la perspectiva privilegiada de ser uno de los abogados encargados de la defensa de la constitucionalidad y legalidad de dicho acto parlamentario sin forma de ley, ARBC provee un comprehensivo análisis abordando el antes, durante y después de dicho proceso, el cual marcó una etapa trascendental en la industria de más importancia en el país, la industria de los hidrocarburos. A tal efecto, ARBC analiza en su obra los distintos elementos que estuvieron en juego, incluyendo específicamente en su parte tercera, entre otros, el régimen tributario aplicable a los proyectos objeto del Acuerdo del Congreso y la exclusión de los gravámenes tributarios estadales y municipales.

De conformidad con el artículo 7 de la Ley de Nacionalización de 1975 y la Condición Décima del Acuerdo del Congreso, se estableció que las actividades de hidrocarburos "*no estarán sujetas a ninguna clase de impuestos estadales ni municipales*". Dichas regulaciones generaron polémica en parte debido a que una

sección del foro venezolano consideró que dicha provisión era violatoria de la delimitación de las potestades tributarias de las entidades político-territoriales, la autonomía municipal, y el régimen de exenciones tributarias establecidos en la constitución y el Código Orgánico Tributario aplicables *ratione temporis*.

El debate en cuestión implicaba varios aspectos, entre ellos, principalmente la (i) categorización de dichas regulaciones como exenciones tributarias; (ii) la distribución del poder tributario entre entidades político-territoriales prevista en la Constitución; y (iii) sí la naturaleza de la entidad ejecutante de la actividad alteraba el ejercicio de dicho poder tributario. Respecto al primer punto, ARBC precisa la naturaleza jurídica de dichas regulaciones como un régimen de sujeción exclusiva a impuestos nacionales, en exclusión de los impuestos estatales y municipales. En un análisis detallado de la figura, la obra evidencia la errónea caracterización de dichas regulaciones como una "exención tributaria", la cual opera como una excepción al principio de la generalidad del impuesto, eximiendo a determinados sujetos, por conveniencia fiscal o pública, de ciertos tributos sobre los cuales estarían sujetos de no existir la respectiva exención. Sin embargo, en el caso de la industria de hidrocarburos, al referirse a hechos que no pueden ser considerados como imponibles ya que los estados y municipios no pueden gravar dicha industria, procede la figura de la no sujeción. En este sentido, la atribución de competencias al Poder Nacional para legislar en la materia del régimen tributario de la actividad de hidrocarburos, de conformidad con los artículos 18(1), 136(10) y 139 de la Constitución de 1961 implica una prohibición a los Estados y Municipios de crear impuestos sobre las materias rentísticas de la competencia nacional sin mediar previa autorización por parte del Poder Nacional. Por lo que, en definitiva, el Acuerdo de Congreso, antes de crear exenciones de impuestos, precisó los límites de la potestad tributaria estadal y municipal respecto a la actividad de los hidrocarburos reservada al Poder Nacional. Dicha posición fue la adoptada por la Corte Suprema en su histórico fallo, y por parte de la doctrina.[23]

---

[23] ARAUJO, Federico y PALACIOS, Leonardo, **Análisis constitucional del poder tributario en materia de hidrocarburos,** Torres, Plaza & Araujo, Caracas 1995, p.72. Ver, también, Sala Constitucional, **Sentencia nº 1892 de 18 de Octubre de 2007** caso ***Shell Venezuela, S.A*** en interpretación constitucional de los artículos 12, 156 (12), (16), y (32) y 179 (2), 180(1) y 302 de la Constitución: **"El segundo párrafo del** artículo 180 **de la** Constitución **no abarca supuestos de inmunidad fiscal adicionales al previsto expresamente, independientemente de que la empresa concesionaria o contratista del Estado opere en un sector económico reservado"**. Ver también sentencia del 26 de febrero de 2013, que revocó en revisión constitucional la sentencia de la Sala Político-Administrativa que desaplicó por control difuso el *"Código II Comercio 5. VENTA DE PRODUCTOS DERIVADOS DEL PETRÓLEO. 5.3. Distribuidores y Mayoristas de Combustible"* contenido en la Ordenanza sobre Patente de Impuesto de Industria y Comercio, Servicios e Índole Similar del Municipio San Cristóbal del Estado Táchira, publicada en la Gaceta Municipal núm. 078 del 21 de diciembre de 2004. La Sala Constitucional decidió que **"… fundamento en el principio de inmunidad tributaria al considerar que las *empresas del Estado* quedan liberadas de sufragar pagos a los entes municipales, sin que su conformación como sujetos de derecho privado modifique la condición que poseen dada la titularidad y control que tiene el Estado sobre las mismas"**. Que dicho privilegio **"…no es aplicable a los particulares, quienes, tal como se indica, no tienen ese privilegio**

De igual forma, expone ARBC que la industria de hidrocarburos, al ser una actividad reservada a la República, no puede ser gravada tributariamente en virtud de la inmunidad fiscal de la goza la República y, en general, el Estado. Esta inmunidad incluía no sólo la República como entidad territorial, sino también las manifestaciones de gestión indirecta permitidas por la ley, como por ejemplo las empresas del Estado o las asociaciones con empresas privadas que implican la creación de empresas de economía mixta. Esto es debido a que dichas figuras operan como instrumentos de gestiones de la República por lo que deben de igual forma gozar con la inmunidad fiscal de la que goza la República. Dicha posición termina siendo recogida por la Constitución de 1999 en su artículo 180, y es posteriormente desarrollado por la jurisprudencia patria.[24] (**"Sobre la Apertura Petrolera, la participación del capital privado en la industria bajo los convenios de asociación y la no sujeción a impuestos municipales"**, en ***Crónica de una destrucción. Concesión, Nacionalización, Apertura, Constitucionalización, Desnacionalización, Estatización, Entrega y Degradación de la Industria Petrolera,*** Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2018, pp. 96-116).

14. CONSIDERACIONES SOBRE LOS REPAROS FORMULADOS POR LA CONTRALORÍA A LAS EMPRESAS CONCESIONARIAS DE HIDROCARBUROS RESPECTO DEL EJERCICIO FISCAL 1970

Aquí encontramos una enjundiosa opinión sobre los aspectos intertemporales de aplicación de los cambios de ley tributaria. Se trató de una opinión emitida al Contralor General de la República para examinar la validez jurídica de los reparos formulados por el organismo contralor a las empresas concesionarias de hidrocarburos con motivo de sus declaraciones de impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio 1970. Se presentó una diferencia de criterio con la administración del impuesto sobre la renta y las empresas concesionarias de hidrocarburos en relación con la medición de los ingresos brutos de las contribuyentes por ventas de exportación de hidrocarburos y productos derivados conforme a la ley vigente hasta el 30/12/1970. ARBC fijó el criterio de la Contraloría General de la República estimando que dichas declaraciones y liquidaciones debieron realizarse tomando en cuenta los valores de exportación fijados unilateralmente por el ejecutivo nacional en marzo de 1971 de acuerdo con la ley de impuesto sobre la renta que entró en vigencia el 30/12/1970 y no según los valores fijados según la ley derogada que venían de aplicarse hasta el cierre de 1969, pues según ARBC al aplicarse la ley reformada al ejercicio fiscal 1970, incluida su artículo 41, aque-

---

fiscal, quedando obligados en su condición de contribuyentes, al aporte al Fisco local en razón de la actividad desempeñada…". Decisión consultada en http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/Febrero/105-26213-2013-07-1832.html

24 Ver CARMONA BORJAS, Juan Cristobal, ***Actividad petrolera y finanzas públicas en Venezuela,*** Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 2016, páginas 281 – 290.

llos convenios cesaron en sus efectos para dicho ejercicio. ARBC defendió el criterio de que no se trató de una situación odiosa de aplicación retroactiva de los nuevos valores de exportación, sino de la aplicación inmediata de la nueva Ley vigente al cierre de ese ejercicio que no podían ser otros que los publicados en marzo de 1971, no solo porque la Ley delegó en los ministerios la fijación de los precios de exportación del petróleo y derivados, sino porque los precios vigentes desde 1969 quedaron derogados por la nueva Ley reformada en 1970.

Aunque este asunto sería visto hoy en día como un episodio prohibido a la luz del artículo 8[25] del COT, no hay duda de la corrección del análisis efectuado por ARBC según el derecho positivo entonces vigentes. Esto fue lo que motivó la introducción del artículo 8 del Código Orgánico Tributario desde 1983 y siguientes, según el cual los cambios normativos que afecten la medida de la obligación tributaria se aplican para el ejercicio siguiente a su entrada en vigencia, evitando los problemas de aplicación inmediata y, ***a fortiori***, retroactivos, de los cambios legales que afecten la cuantía del tributo.

ARBC distingue correctamente entre los problemas de prohibición de retroactividad de la Ley tributaria y aquellos que, como en el caso de la opinión en análisis, sobre la aplicación inmediata de los cambios legislativos ocurridos durante el ejercicio en curso para los tributos con hechos imponibles periódicos como el impuesto sobre la renta. (**"Consideraciones sobre los reparos formulados por la Contraloría a las empresas concesionarias de hidrocarburos respecto del ejercicio fiscal 1970")**, en ***Archivo de Derecho Público y Ciencia de la Administración***, Instituto de Derecho Público, Universidad Central de Venezuela, Caracas, 1981.

VI. SANCIONES TRIBUTARIAS

15. PRÓLOGO AL LIBRO SOBRE LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. ESPECIAL REFERENCIA AL ÁMBITO EN ESPAÑA Y VENEZUELA DE M. GABRIELA CRESPO IRIGOYEN

En esta oportunidad ARBC destaca la importante repercusión del derecho fundamental al debido proceso en relación con la potestad sancionadora de la administración, especialmente en materia tributaria. El principal acierto de este prólogo es recordar en forma tematizada los fundamentos teóricos y los principios axiológicos del garantismo penal aplicado a la tributación.

---

25 Artículo 8 del COT: **": […] Ninguna norma en materia tributaria tendrá efecto retroactivo, excepto cuando suprima o establezca sanciones que favorezcan al infractor. Cuando se trate de tributos que se determinen o liquiden por períodos, las normas referentes a la existencia o a la cuantía de la obligación tributaria regirán desde el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley, conforme al encabezamiento de este artículo".**

Esta situación es especialmente preocupante en el derecho penal tributario pues la tutela penal de los bienes jurídicos asociados a la tributación está destinada a proteger el orden económico de la hacienda pública y no a convertirse en un medio de recaudación fiscal autónomo, al margen de la tributación misma para subyugar y aterrorizar el sector privado de la economía. ("**Prólogo**" al libro de M. Gabriela Crespo Irigoyen, ***La potestad sancionadora de la Administración Tributaria. Especial referencia al ámbito en España y Venezuela***, Editorial Jurídica Venezolana, Ediciones Olejnik, Buenos Aires, Madrd 2021 pp. 17-20.

VII. TRIBUTACIÓN PARAFISCAL Y RESPONSABILIDAD SOCIAL

16. PRÓLOGO AL LIBRO CONTRATACIÓN PÚBLICA Y COMPROMISOS DE RESPONSABILIDAD SOCIAL. UNA NUEVA FORMA DE TRIBUTACIÓN DE KHAIRY JOSVETT PERALTA FUNG

ARBC también fijó opinión sobre las expresiones de la ***distopía parafiscal del siglo XXI en Venezuela***[26], esto es, sobre la hipertrofia normativa por la proliferación exacciones parafiscales. En su día lo describimos como **"…un aluvión de obligaciones patrimoniales desordenadas que entorpecieron el sistema socioeconómico y aumentaron la presión fiscal en este siglo. Sobre esa vorágine que no responde a un propósito coherente, que perturbó no sólo la actividad económica particular, sino la actividad financiera del estado y la totalidad de las actividades administrativas creando diferentes intereses privados entre los distintos organismos y cuerpos de funcionarios públicos"**[27].

Con ocasión del prólogo a la obra **"Contratación pública y compromisos de responsabilidad social. Una nueva forma de tributación"** de Khairy Josvett Peralta Fung, ARBC caracterizó la citada contribución como un tributo parafiscal. Se fundamentó en el carácter legal y coactivo del llamado aporte contenido en el Decreto Ley de contrataciones públicas[28] (LCP), que dio rango legal al compromiso de responsabilidad social que hasta ese entonces venía funcionando

---

26 Ver CARMONA BORJAS, Juan Cristobal, ***Distopía Parafiscal en la Venezuela del siglo XXI,*** Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas 2003, página 601; también, ABACHE CARVAJAL, Serviliano, ***De la para fiscalidad venezolana del siglo XXI***, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Editorial Jurídica Venezolana 2002.

27 ver nuestro trabajo, ROMERO MUCI, Humberto ***Aspectos tributarios en la ley orgánica de ciencia tecnología e innovación***, en Comentarios a la Ley Orgánica de Ciencia Tecnología e Innovación, Serie Eventos No. 26 Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 2008.

28 ***Gaceta Oficial*** No. 6154 de fecha 19 de noviembre de 2014.

como un compromiso voluntario en la política de contratación fundamentalmente empleada por Petróleos de Venezuela, S.A. y algunas empresas básicas. Se trata de una obligación legal independientemente que su instrumentación se lleve a cabo a través de una relación contractual. El hecho generador de esa obligación está asociado a una manifestación de capacidad económica (la celebración de un contrato que supondrá ingresos para el contratista contribuyente), dimensionado sobre la contraprestación contractual. Todo esto refuerza su carácter tributario, complementado con el destino conferido a su producido, esto es, el financiamiento de actividades públicas de interés general. Por su naturaleza se trata de un impuesto parafiscal. Representa una violación del artículo 36 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público[29]. (**"**Prólogo**"**, al libro de Khairy Josvett Peralta Fung, ***Contratación Pública y compromisos de responsabilidad social. Una nueva forma de tributación***, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2020, pp. 11-17).

VIII. SOBRE EL AUTORITARISMO JUDICIAL DE LA SALA CONSTITUCIONAL Y SUS NEFASTAS REPERCUSIONES EN MATERIA TRIBUTARIA.

17. EL JUEZ CONSTITUCIONAL EN VENEZUELA COMO LEGISLADOR POSITIVO DE OFICIO EN MATERIA TRIBUTARIA. PARTICULARMENTE LA SENTENCIA DE LA SALA CONSTITUCIONAL Nº 301/2007 QUE REFORMÓ EL ARTÍCULO 31 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

ARBC nos ofrece una auténtica lección de análisis crítico del discurso en la singular sentencia Nº 301/2007 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia (SC), que "reeditó" el artículo 31 de la Ley de impuesto sobre la renta (LISR), relativo a la imposición de la renta de las personas naturales sometidas a relación de dependencia. Se trata de uno de los episodios más polémicos de la reciente antología jurisprudencial del país, pues detrás de la aparente "bondad" del resultado de la decisión del Juez Constitucional para afirmar la "justicia de la imposición" a las personas naturales, solo hay retórica y manipulación eficaz, sencillamente, se trata de un sofisma[30].

---

[29] ***Gaceta Oficial*** No. 6210 extraordinario de fecha 30 de diciembre de 2015. Artículo 36. No se podrá destinar específicamente el producto de ningún ramo de ingreso con el fin de atender el pago de determinados gastos, ni predeterminarse asignaciones presupuestarias para atender gastos de entes o funciones estatales específicas, salvo las afectaciones constitucionales.

[30] Ver nuestro prólogo al libro de ABACHE CARVAJAL, Serviliano, ***Sobre falacias, justicia constitucional y derecho tributario < del gobierno de las leyes al gobierno de los hombres: más allá de la pesadilla y el noble sueño>***, Librería Alvaro Nora, Caracas 2015, p. 19.

El autor nos expone una convincente demostración de que, en la decisión Nº 301/2007 en comentarios, la SC se auto atribuyó poderes de *modificación* sobre el contenido del Derecho, en lugar de limitarse a ejercer sus poderes de *hacer efectivo* el contenido del Derecho, por lo que al dictar la sentencia en los términos que lo hizo, violó el principio de *separación de poderes* y, con ello, la *libertad individual*. Para decidir un recurso de inconstitucionalidad sobre unas disposiciones objeto de una distinta materia en el impuesto sobre la renta (la nulidad por inconstitucionalidad de los artículos 67, 68, 69, 72, 74 y 79 de la LISLR, en materia de impuesto al dividendo), incluso derogadas a la fecha de la decisión (correspondían a la Ley de 1999, derogada en 2001), terminó reeditando el texto del artículo 31 de la Ley vigente de 2007. Un recorrido no solo formalmente cuestionable, sino que compromete sospechosamente la verdadera intención estratégica (íntima) subyacente a la decisión.

ARBC examina desde un punto de vista jurídico, la flagrante usurpación y el preocupante rol como un legislador irregular, que la SC asumió al "sancionar", ***ex oficio*** y a espaldas tanto de las partes como de la ciudadanía, una reforma de una ley impositiva como la del ISR.

En esta obra, se precisa como la SC actúa en completo desconocimiento de las bases fundamentales de la actividad jurisdiccional en el marco de un Estado democrático de derecho como el concebido en la Constitución Venezolana, violentando el principio dispositivo, la separación de poderes y el debido proceso. Dicho texto funge como una importante alerta de un grave antecedente, que posteriormente la SC asumirá como su proceder regular para distorsionar por completo la función del máximo tribunal y la jurisdicción constitucional como la garantía última de un Estado democrático de derecho. (**"El juez constitucional en Venezuela como legislador positivo de oficio en materia tributaria"**, en ***Homenaje a Tomás Enrique Carrillo Batalla,*** (Coordinador Azdrúbal Grillet Correa), Tomo I, Universidad Central de Venezuela, Caracas 2009, pp. 163-189; y en ***Revista de Derecho Público*****,** No. 109 (enero –marzo 2007), Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2007, pp. 193-212).

18. DE CÓMO LA JURISDICCIÓN CONSTITUCIONAL EN VENEZUELA, NO SÓLO LEGISLA DE OFICIO, SINO SUBREPTICIAMENTE MODIFICA LAS REFORMAS LEGALES QUE <<SANCIONA>>, A ESPALDAS DE LAS PARTES EN EL PROCESO: EL CASO DE LA ACLARATORIA DE LA SENTENCIA DE REFORMA DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 2007

ARBC continúa con las denuncias sobre las irregularidades de la SC en materia impositiva, cada vez con menos pudor en su ejecución, haciendo evidente

que, cuando en la decisión privan los elementos del poder, el derecho se hace más autoritario y en su forma extrema, ***decisionismo*** y por lo tanto, ***arbitrariedad***.

En el caso de estudio, la SC con base en una confusión causada por no fijar la entrada en vigor de la "reforma" de la LISR con la sentencia No. 301 del año 2007, procedió a través de un irregular proceso, a aclarar el ámbito de aplicación temporal de dicha reforma. ARBC expone las prácticas irregulares de la SC, tanto la modificación del fallo judicial aclarando lo solicitado después de ser publicado en el portal oficial de tribunal, como del fallo posterior en el cual se reforma la LISR. Alerta de la impune y flagrante actuación de la SC en desmedro de los principios de seguridad jurídica en materia de aclaratoria de sentencias, los derechos de los contribuyentes y de la práctica medianamente decente y honrada de la labor jurisdiccional, descomponiéndose así la eficacia de las garantías constitucionales en materia tributaria. (**"De cómo la Jurisdicción constitucional en Venezuela, no sólo legisla de oficio, sino subrepticiamente modifica las reformas legales que <<sanciona>>, a espaldas de las partes en el proceso: el caso de la aclaratoria de la sentencia de Reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007"**, en ***Revista de Derecho Público***, No. 114, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2008, pp. 264-270).

IX. SOBRE EL PROCESO TRIBUTARIO

19. LAS TRANSACCIONES FISCALES Y LA INDISPONIBILIDAD DE LA POTESTAD Y COMPETENCIA TRIBUTARIAS

Antes de la promulgación del Código Orgánico Tributario de 1982,[31] instrumento influenciado por el modelo de Código Tributario para América Latina OEA-BID y que reconoce expresamente la admisibilidad de la transacción en materia tributaria, se presentó en el foro venezolano un debate respecto a la admisibilidad de la transacción en la relación jurídico-tributaria.[32] Entre otros argumentos, parte de la doctrina patria rechazaba la admisibilidad de la transacción en materia tributaria ya que consideraba dicha posibilidad en contravención de los

[31] El artículo 58 de dicho instrumento reza: "la transacción judicial es admisible en cuanto a la determinación de los hechos y no en cuanto al significado de la norma aplicable." Ver FRAGA PITTALUGA, Luis, ***Arbitraje Tributario Interno e Internacional*** Colección Biblioteca Allan R. Brewer-Carías. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Católica Andrés Bello, No. 2, EJV, Caracas, 2020, página 102.

[32] Ver GONZÁLEZ PÉREZ. Jesus, ***Derecho Procesal Administrativo***, Tomo II, Madrid, 1957, pág. 707; GIULIANI FONROUGE, Carlos M. ***Derecho Financiero***, Buenos Aires, 1962, Vol. I, pág. 495; En Venezuela, ver CONTRERAS QUINTERO, Florencio. ***Disquisiciones Tributarias***. Universidad de Los Andes, Mérida, 1969; RUAN S, Gabriel. ***Comentarios Sobre la aplicabilidad del instituto de la transacción a la actividad de la administración pública***. Revista de Derecho Público. EJV, Caracas, 1981, No.7,

principio de generalidad del impuesto, de igualdad, de capacidad contributiva, legalidad y de la imperatividad de las regulaciones en materias de orden público.[33]

Con motivo de la décimo octava publicación de la revista de Derecho Tributario y convirtiéndose en una marca característica de su obra jurídica, ARBC tomó posición en dicho debate de transcendencia en el país. En dicho texto, ARBC analiza la figura de la transacción desde su rama originaria, el Derecho Civil, para después evaluar su procedencia en la rama tributaria. Debido a la naturaleza de la transacción como un contrato de recíprocas concesiones, este implica indefectiblemente la disposición de las pretensiones relevantes de las partes. En consecuencia, en el contexto de la relación jurídico-tributaria, es necesario analizar qué elementos de dicha relación le son disponibles a las partes, es decir al fisco y al contribuyente.

Para este fin, ARBC analiza pormenorizadamente cada una de las fases de la actividad tributaria del Estado, con base en el ordenamiento nacional de la época, precisando la disponibilidad y, en consecuencia, la procedencia de la figura de la transacción en el ejercicio de las potestades y competencias fiscales involucradas en cada fase. ARBC divide en tres fases fundamentales a la actividad tributaria: la primera referida al ejercicio de la potestad tributaria del Estado como atributo de su soberanía, la cual se realiza por los órganos legislativos; la segunda, referida a la competencia tributaria de los órganos ejecutivos para la determinación, liquidación, fiscalización e inspección de la obligación tributaria nacida en virtud de la realización del hecho imponible y, la tercera, correspondiente al ejercicio de la competencia tributaria, para dictar actos de recaudación de la obligación tributaria determinada administrativamente.

La primera fase, al ser la potestad tributaria ejercida a través de actos con forma de ley por mandato de la Constitución y, por lo tanto, de estricto orden público, ARBC concluye que esta no puede ser objeto de acto negocial, excluyendo la transacción. La competencia tributaria, que incluye las fases dos y tres del ejercicio de las potestades y competencias fiscales, comparte el mismo destino que la potestad tributaria siendo indisponible y de carácter obligatorio cumplimiento para el fisco nacional. A criterio de ARBC, la competencia tributaria puede ser entendida como un deber jurídico *vis-a-vis* el fisco al verificarse los supuestos de hecho de la norma. En palabras de ARBC, "*la norma impone, en abstracto, a todas esas personas, la contribución coactiva, no se limita a conceder la potestad de imponer a la autoridad tributaria*". Dichas conclusiones son enteramente extensibles al caso de la competencia sancionatoria de la autoridad tributaria. En otras palabras, el Fisco está bajo la obligación de recaudar los tributos de conformidad con la legislación aplicable y esta obligación es indisponible. Sin embargo, resalta ARBC que la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional de 1961, en su artículo 49, previó el único supuesto en el que la administración pudiera

[33] Ver FRAGA PITTALUGA, L. ***Arbitraje Tributario Interno e Internacional*** Colección Biblioteca Allan R. Brewer-Carías. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Católica Andrés Bello, No. 2, EJV, Caracas, 2020, página 102-103.

celebrar transacciones, a ver, cuando existan deudas atrasadas provenientes de cualquier renta que pasarán a figurar como saldos de años anteriores.

Bajo la regulación actual, el debate respecto a la procedencia de la transacción ha evolucionado.[34] Los códigos orgánicos tributarios de 2001, 2014 y de 2020,[35] reconocen la procedencia de la transacción, e incluso el arbitraje, en materia tributaria de forma amplia. Sin embargo, dicha obra presenta un importante recuento histórico de la evolución de la legislación y la doctrina en la materia y los debates que apoyaron las posteriores reformas en favor de la admisibilidad de la transacción. **"Las transacciones fiscales y la indisponibilidad de la potestad y competencia tributarias"** en ***Revista de Derecho Tributario***, Nº 18, Caracas, mayo-junio 1967, pp. 1-36.

20. PRÓLOGO AL LIBRO SOBRE *ARBITRAJE TRIBUTARIO INTERNO E INTERNACIONAL*, DE LUIS FRAGA PITTALUGA.

En el año 2020 el Profesor Luis Fraga Pittaluga publicó otro libro estelar, intitulado ***Arbitraje tributario interno e internacional***. Una obra vanguardista en la materia. ARBC preparó el prólogo. Para introducir la obra, hizo un recuento sucinto e igualmente comprehensivo de la evolución del arbitraje en materia de derecho público en Venezuela. Nos recordó que: "*el arbitraje* [en Venezuela] *puede decirse que es tan viejo como la propia República"*.

Desde la Constitución Nacional de 1830 se reconoce al arbitraje como un medio aceptado de resolución de controversias y este ha marcado hitos de trascendencia nacional a lo largo de nuestra historia republicana, en especial en materias de derecho público. Empezando por la delimitación del territorio nacional, la cual ha sido objecto de varios procedimientos arbitrales que surgieron como vías alternativas para tratar de manera pacífica los conflictos entre Venezuela y otros Estados por el territorio nacional.

Un ejemplo ignominioso de dicha etapa es el proceso arbitral bajo el llamado Tratado de Washington de 1897, suscrito entre Venezuela y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, en el cual se previó el arbitraje entre los mecanismos de resolución de la controversia limítrofe entre Venezuela y la Guayana Británica.[36] Dicho proceso resultó en el controversial Laudo de París de 1899,

---

34 Ver BLANCO-URIBE QUINTERO, A. ***La Conciliación, el arbitraje, y la transacción como métodos de resolución de conflictos administrativos***. Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 2002.

35 Ver artículos 313-319 del Decreto Constituyente mediante el cual se dicta el Código Orgánico Tributario, publicado en la ***Gaceta Oficial*** No 6.507 de fecha 29 de enero de 2020. Respecto al arbitraje, ver artículos 320 al 334 del mismo instrumento.

36 Adicionalmente al Tratado de Washington de 1897, otros ejemplos de esa época incluyen: **(i)** El *Tratado Arosemena-Guzmán,* firmado en Caracas en el año 1882, el cual estableció

actualmente objeto de un proceso judicial ante la Corte Internacional de Justicia donde se debate, entre otros puntos, su validez comprometida por las extensas y documentadas irregularidades de la que adoleció el proceso arbitral y la respectiva decisión.[37]

Relata el autor que los resultados de dichos procesos, objetables en varios aspectos, dejaron una herida nacional en el país, la cual devino en una cultura hostil respecto al arbitraje en materias de derecho público, resultando en su exclusión en materia de contratación pública en la Constitución de 1893. Explica ARBC que dicha exclusión se materializa al establecerse en el texto constitucional (i) el principio de inmunidad absoluta de jurisdicción; (ii) la no transferibilidad de contratos públicos a extranjeros y (iii) la llamada Cláusula Calvo, la cual establecía que dichos contratos no podían ser objecto de reclamaciones internacionales.

La Constitución de 1947generó un cambio de paradigma, estableciendo una inmunidad relativa de jurisdicción respecto a los órganos del Estado, abandonando la restricción absoluta sostenida en años anteriores.[38] Esa tendencia fue seguida en la Constitución de 1961 y posteriormente a la de 1999. Un evidente signo de rehabilitación de las lesiones del pasado. Dicho cambio abrió la puerta a la posibilidad que, dependiendo de la naturaleza del objeto del contrato público, las partes pudieran incluir el arbitraje como el método exclusivo de resolución de controversias. Esa apertura, aunque tímida, trajo consigo el inicio en el foro venezolano de un debate respecto a la admisibilidad del arbitraje en contrataciones públicas, y en general, en materia de derecho público, incluyendo la obligación tributaria.

---

al arbitraje como el método de resolución de los conflictos limítrofes entre Colombia y Venezuela; (**ii**) la Convención de Caracas de 1857, suscrita por el Reino de los Países Bajos y Venezuela y bajo la cual se sometió a arbitramiento de una *potencia amiga* la delimitación respecto a la soberanía sobre la Isla de Aves. En 1865, la Corona Española, representada por la Reina Isabel II, decidió a favor de Venezuela. Notablemente, este tema es desarrollado por ARBC en Allan R. Brewer-Carías, ***Historia Constitucional de Venezuela,*** Vol I, Editorial Alfa, Caracas 2008, pp. 411 y siguientes.

37 Este caso ha sido comentando por la doctrina nacional, incluyendo por ARBC. Véanse en general (**i**) Allan R. Brewer-Carías, ***Venezuelan territorial rights over the Esequibo. The nullity of the arbitral award of 1899 and the falsehood in Guayana's memorial before the International Court of Justice***, Academia de Ciencias Políticas y Sociales; Editorial Jurídica Venezolana International, 2023; (**ii**) Héctor Faúndez Ledesma, ***La Competencia Contenciosa de la Corte Internacional de Justicia y el caso Guyana vs. Venezuela***, Academia de Ciencias Políticas y Sociales; Editorial Jurídica Venezolana International, 2020; (**iii**) Rafael Badell M., ***La Reclamación de Venezuela sobre el territorio Esequibo***, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, series estudios No 139, 2023;

38 El debate constitucional también es recogido por ARBC en su texto **"Propuesta sobre la cláusula de inmunidad relativa de jurisdicción y sobre la cláusula Calvo en los contratos de interés público,"** en Allan R. Brewer-Carías, ***Debate Constituyente (Aportes a la Asamblea Nacional Constituyente),*** Vol. I (8-Agosto-8 Septiembre 1999), Fundación de Derecho Público/Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 1999.

Contextualizando el debate, ARBC explana las posiciones adoptadas por la doctrina nacional, incluyendo la suya, la cual en su momento era que el arbitraje no era admisible en contratos públicos ya que no existía norma que autorizara a los órganos del Estado a suscribir cláusulas compromisorias. Sin embargo, en su recuento histórico, ARBC continúa detallando los distintos puntos de inflexión que fueron acaeciendo en el foro venezolano, llevándolo eventualmente a cambiar su posición y culminando con la marcada tendencia actual en favor del arbitraje en Venezuela.

Explica ARBC que el proceso se inició con la modificación del Código de Procedimiento Civil de 1986, el cual supera finalmente el obstáculo del arbitraje en materia de contratos públicos. Posteriormente, el arbitraje se fue consagrando en distintas materias, incluyendo los contratos de seguro, contratos con consumidores, materia de Derecho de Autor, contratos de inversión extranjera y en tratados bilaterales de inversión, en la industria petrolera, en materia de derecho laboral y finalmente en materia tributaria con el Código Orgánico Tributario de 2001.[39]

De igual forma, en 1985, Venezuela ratificó la Convención Interamericana sobre Arbitraje Comercial Internacional y en 1995, ratificó la Convención de Nueva York y el Convenio sobre Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones entre Estados y Nacionales de Otros Estados ("Convenio CIADI"), siendo los tratados de mayor importancia en la materia en el contexto nacional.[40]

Considerando todos los hitos relevantes en la evolución del arbitraje en Venezuela, incluyendo en la legislación nacional y jurisprudencia, ARBC concluye

---

39 ARBC ha desarrollado estos temas a profundidad en varias publicaciones, incluyendo: (**i**) Allan R. Brewer–Carías, **"El arbitraje y los contratos de interés público,"** en Allan R. Brewer–Carías (Ed.), ***Seminario sobre la Ley de Arbitraje Comercial***, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 1999; (**ii**) Allan R. Brewer-Carías, **"La reciente tendencia hacia la aceptación del arbitraje en la contratación estatal en el derecho venezolano,"** en Jaime Rodríguez Arana, Miguel Ángel Sendín, Jorge E. Danós Oróñez, Jorge Luis Cáceres Arce, Verónica Rojas Montes, Neil Amador Huáman Paredes (Coordinadores), ***Contratación Pública. Doctrina Nacional e Internacional***, Volúmen II, XII Foro Iberoamericano de Derecho Administrativo, Adrus Editores, Arequipa 2013.

40 Sin embargo, en el año 2012, Venezuela terminó denunciando el Convenio CIADI. ARBC aborda el progreso como los retrocesos en la materia, incluyendo la decisión del Gobierno de Venezuela de **"huir del CIADI"**. Véanse en general los comentarios en (**i**) Allan R. Brewer-Carías, **"Comentarios sobre el <Caso: Consolidación de la inmunidad de jurisdicción del Estado frente a tribunales extranjeros>** o de cómo el Tribunal Supremo adopta **decisiones interpretativas de sus sentencias, de oficio, sin proceso ni partes, mediante '<Boletines de Prensa**>", en ***Revista de Derecho Público***, No. 118, (abril-junio 2009), Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2009, y (**ii**) Allan R. Brewer–Carías, ***La Constitución de 1999 y la Enmienda Constitucional Nº 1 de 2009***, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2011; y en ***Constitucional Law***. Venezuela, Supplement 97, International Encyclopaedia of Laws, Kluwer, Belguium 2012 y (iii) Allan R. Brewer-Carías, **"Proyecto de ley antibloqueo: una monstruosidad jurídica para desaplicar, en secreto, la totalidad del ordenamiento jurídico"** Octubre 2020.

que la actitud hostil en Venezuela contra el arbitraje es un tema del pasado y que el mismo tiene pleno reconocimiento en varias materias en el ordenamiento nacional, incluyendo la tributaria.

Ya en el específico contexto del derecho tributario, ARBC resalta la particularidad del arbitraje en materia de derecho público con especial énfasis en los principios de legalidad y de competencia, y cómo estos elementos precisan los límites de la arbitrabilidad en derecho público y, en consecuencia, en materia tributaria. ARBC resalta la importancia de la obra de Fraga como una obra que enriquece y facilita la comprensión del inmenso potencial del arbitraje tributario en Venezuela. Dichas palabras toman especial relevancia considerando la situación actual del país, que necesita de foros imparciales con conocimiento técnico-contable para la resolución de disputas respecto a la correcta aplicación de tributos y la corrección de sus perversiones.

De esta manera, ofreciendo un contexto exhaustivo de la relación entre el arbitraje y el derecho público en Venezuela, ARBC deja la mesa servida al lector para explorar la aplicación de dicho mecanismo en el ámbito del derecho tributario venezolano de la mano de uno de sus más capaces exponentes, el Profesor Fraga Pittaluga. (Prólogo al libro de FRAGA-PITTALUGA, Luis, en ***Arbitraje Tributario Interno e Internacional***, Editorial Jurídica Venezolana, 2020, pp. 15-40).

21. SOBRE LA NO EXIGIBILIDAD DE TRIBUTOS QUE SE ENCUENTRAN EN PROCESO DE IMPUGNACIÓN ADMINISTRATIVA O JUDICIAL

ARBC abordó un tema controversial y de actualidad en la práctica tributaria con ocasión del Libro Homenaje a los 50 años de la AVDT. Se refirió a las repercusiones de la prohibición de suspensión de efectos de los recursos administrativos y contencioso tributario introducido en el Código Orgánico Tributario del 2014, en el contexto del procedimiento de cobro ejecutivo de tributos.

En alerta a ciertas perversiones sugeridas en la práctica respecto a la posibilidad del fisco de continuar con el cobro ejecutivo pendiente decisión respecto a la impugnación del respectivo acto determinativo del impuesto, ARBC delimitó las inconsistencias de dicha posición y precisó que la inclusión de dicho principio no generó cambio alguno al régimen previo.

ARBC esgrime en su análisis que, como requerimiento *sine qua non*, la exigencia de que los actos administrativos de liquidación de tributos deben ser actos definitivamente firmes para poder tener carácter de título ejecutivo, permitiendo al fisco iniciar el procedimiento de cobro. En efecto, indica ARBC que, el núcleo del requerimiento de la firmeza definitiva del acto no deriva del efecto suspensivo de los recursos, sino del hecho de que el cobro ejecutivo procede solo respecto a

cantidades "líquidas" y "exigibles" de conformidad con el artículo 290 del Código Orgánico Tributario del 2014.[41]

Adoptando la posición mayoritaria, ARBC expone que el Principio de Inexigibilidad de la Obligación Tributaria requiere la firmeza definitiva del acto determinativo y esta se logra solo cuando el acto no ha sido impugnado o cuando se hayan decidido los recursos intentados contra él de forma definitiva. En consecuencia, pendiente el proceso administrativo o contencioso-administrativo de anulación de un acto de liquidación de impuesto, no es posible proceder con el procedimiento ejecutivo de cobro, sin importar el no efecto suspensivo del respectivo recurso.

De igual forma advierte, que aceptar el cobro de cantidades de tributos que no sean líquidas y exigibles atenta contra el propio Código Orgánico Tributario, en especial respecto a la preminencia de las normas especiales respecto a previsiones adjetivas generales, y diversas garantías constitucionales. Con esta obra, ARBC provee al foro venezolano de una guía concisa y de utilidad, introduciendo con brevedad un tema de complejidad, incluyendo el contexto esencial de la diatriba suscitada, y refiriéndose a la doctrina patria en la materia y a la jurisprudencia más relevante, reflejando sus inconsistencias (**"Sobre la no exigibilidad de tributos que se encuentran en proceso de impugnación administrativa o judicial"**, en Leonardo Palacios Márquez, Serviliano Abache Carvajal, Juan Manuel Albacete (Coordinadores), ***Derecho Tributario Contemporáneo: Libro Homenaje A Los 50 Años de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario,*** Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2019, pp. 809-813).

BIBLIOGRAFÍA

OBRAS DE ALLAN BREWER-CARÍAS CONSULTADAS

BREWER C, Allan R, **"<El juicio <<Municipalidad del Distrito Federal contra el Instituto Nacional de Hipódromos>> por la aplicación de las Ordenanzas de Impuestos sobre Apuestas Lícitas (Comentarios críticos en torno a una Sentencia de la Corte Superior Segunda en lo Civil y Mercantil)"** en ***Revista Control Fiscal y Tecnificación Administrativa***, Nº 42, Contraloría General de la República, Caracas 1966. Disponible en web: http://allanbrewercarias.net/Content/449725d9-f1cb-474b-8ab2-41efb849fea8/Content/II.4.28.pdf.

[41] Ver Artículo 290 del Código Orgánico Tributario, publicado en la ***Gaceta Oficial*** No 6.152 de fecha 18 de noviembre de 2014: "*El cobro ejecutivo de las cantidades líquidas y exigibles, así como la ejecución de las garantías constituidas a favor del sujeto activo, se efectuará conforme al procedimiento establecido en este Capítulo (...)*".

_____, "**Las transacciones fiscales y la indisponibilidad de la potestad y competencia tributarias"** en ***Revista de Derecho Tributario***, Nº 18, Caracas, mayo-junio 1967. Disponible en web: http://avdt.msinfo.info/bases/biblo/texto/REVISTA%20DE%20DERECHO%20TRIBUTARIO%201967%20NUMERO%2018%20MAYO%20JUNIO.pdf

_____, **"Las cesiones obligatorias de propiedad privada a los entes públicos por razón de urbanismo, con especial referencia a las** áreas **verdes,** áreas **educacionales y calles"**, en ***Revista Venezolana de Estudios Municipales***, AVECI, No. 1, diciembre 1976.

_____, «La **política de ordenación del territorio y el Proyecto de Ley de Impuesto Predial»**, pp. 91-95; en ***Observaciones al proyecto de reforma tributaria 1976*** (Coordinador y Editor), en colaboración con José Muci Abraham y Oswaldo Padrón Amaré, Colección Monografías Jurídicas, Nº 5, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 1977.

_____, «**El proceso de Urbanización y el Proyecto de Ley de Impuesto Predial»,** pp. 95-99; ***Observaciones al proyecto de reforma tributaria 1976*** (Coordinador y Editor) (En colaboración con José Muci Abraham y Oswaldo Padrón Amaré) Colección Monografías Jurídicas, Nº 5, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 1977.

_____, **"La imprecisión del objeto del tributo en el Proyecto de Ley de Impuesto Predial y su efecto en el desarrollo agropecuario"**, en ***Observaciones al proyecto de reforma tributaria 1976*** (Coordinador y Editor) (En colaboración con José Muci Abraham y Oswaldo Padrón Amaré) Colección Monografías Jurídicas, Nº 5, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 1977.

_____, **"Les cessions obligatoires de propiéte aux organismes municipaux pour raison d'urbanisme"**, en ***Mélanges dédiés*** à ***Gabriel Marty***, Toulouse, 1978.

_____, **''Comentarios sobre la nueva constitución del Estado Yaracuy del 22 de diciembre de 1979"**, en ***Revista de Derecho Público*** No.1, enero-marzo, 1980, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1980.

_____, **"Normas relativas a la contribución especial por plusvalías urbanas"**, en "***Algunas Bases para un Proyecto de Ley Nacional de Ordenación Urbanística"***, en ***Urbanismo y Propiedad Privada***, Caracas, 1981.

_____, **"Comentarios sobre el impuesto municipal de patente de industria y comercio"** en ***Revista de Derecho Público***, Nº 6, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, abril junio 1981. Disponible en web: http://allanbrewercarias.com/wp-content/uploads/2007/08/rdpub_1981_6.pdf.

_____, **''El sentido de la autonomía de los Estados y sus limitaciones"**, en ***Revista de Derecho Público*** *No.12* octubre-diciembre 1982, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1982.

_____, ***Instituciones Políticas y Constitucionales***, Universidad Católica Andrés Bello, Caracas, 1982.

_____, **"Proyecto de Ley Orgánica para la Ordenación del Territorio"**, en ***Estudios de Derecho Público***, Tomo II, Caracas 1984. Disponible en web: http://allanbrewercarias.net/Content/449725d9-f1cb-474b-8ab2-41efb849fea5/Content/II.1.49.pdf

_____, **"Documento de Trabajo para una Ley Nacional de urbanismo"**, en ***Estudios de Derecho Público***, Tomo III, Caracas, 1989. Disponible en web: http://allanbrewercarias.net/Content/449725d9-f1cb-474b-8ab2-41efb849fea5/Content/II.1.58.pdf http://allanbrewercarias.net/Content/449725d9-f1cb-474b-8ab2-41efb849fea5/Content/II.1.58.pdf

_____, **"Las protecciones constitucionales y legales contra las tributaciones confiscatorias"**, en ***Revista de Derecho Público***, No. 57-58, Caracas, 1994. Disponible en web: http://allanbrewercarias.com/wp-content/uploads/2007/08/rdpub_1994_57-58.pdf

_____, Prólogo al libro de ROMERO-MUCI, Humberto, en ***Jurisprudencia Tributaria Municipal y la autonomía local (1936 1996)***, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 1997

_____, **"Propuesta sobre la cláusula de inmunidad relativa de jurisdicción y sobre la cláusula Calvo en los contratos de interés público,"**, ***Debate Constituyente (Aportes a la Asamblea Nacional Constituyente),*** Vol. I (8-agosto-8 Septiembre 1999), Fundación de Derecho Público/Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 1999.

_____, **"El arbitraje y los contratos de interés público,"**, ***Seminario sobre la Ley de Arbitraje Comercial***, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 1999.

_____, **"El juez constitucional en Venezuela como legislador positivo de oficio en materia tributaria"**, en ***Homenaje a Tomás Enrique Carrillo Batalla,*** (Coordinador Azdrúbal Grillet Correa), Tomo I, Universidad Central de Venezuela, Caracas 2009, pp. 163-189 y en ***Revista de Derecho Público*****,** No. 109 (enero –marzo 2007), Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2007.

_____, **"De cómo la Jurisdicción constitucional en Venezuela, no sólo legisla de oficio, sino subrepticiamente modifica las reformas legales que <<sanciona>>, a espaldas de las partes en el proceso: el caso de la aclaratoria de la sentencia de Reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2007"**, en ***Revista de Derecho Público***, No. 114, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2008.

_____, ***Historia Constitucional de Venezuela,*** Vol I, Editorial Alfa, Caracas 2008

_____, **"Comentarios sobre el <Caso: Consolidación de la inmunidad de jurisdicción del Estado frente a tribunales extranjeros>** o de cómo el Tribunal Supremo adopta **decisiones interpretativas de sus sentencias, de oficio, sin proceso ni partes, mediante '<Boletines de Prensa**>", en ***Revista de Derecho Público***, No. 118, (abril-junio 2009), Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2009.

_____, **"La reciente tendencia hacia la aceptación del arbitraje en la contratación estatal en el derecho venezolano,"** en Jaime Rodríguez Arana, Miguel Ángel Sendín, Jorge E. Danós Oróñez, Jorge Luis Cáceres Arce, Verónica Rojas Montes, Neil Amador Huáman Paredes (Coordinadores), ***Contratación Pública. Doctrina Nacional e Internacional***, Volúmen II, XII Foro Iberoamericano de Derecho Administrativo, Adrus Editores, Arequipa 2013.

_____, ***Estado totalitario y desprecio a la ley. La desconstitucionalización, desjuridificación, desjudicialización y desdemocratización de Venezuela***, Fundación de Derecho Público, Editorial Jurídica Venezolana Caracas, 2015.

_____, "**Sobre el proceso de elaboración de las normas relativas al sistema tributario en la Constitución de 1999**", en el ***Liber Amicorum. Homenaje a la obra del profesor Gabriel Ruan Santos,*** <<Coordinación: Carlos E Weffe H y Gilberto Atencio Valladares>>, Asociación Venezolana de Derecho Tributario-Araquereyna, Caracas 2018.

_____, Prólogo al libro de FRAGA P, Luis, en ***Arbitraje Tributario Interno e International***, Editorial Jurídica Venezolana, 2020.

_____, **"Proyecto de ley antibloqueo: una monstruosidad jurídica para desaplicar, en secreto, la totalidad del ordenamiento jurídico"** Octubre 2020.

_____, **"El falseamiento del estado de derecho (el caso de Venezuela)"**, en ***El falseamiento del estado de derecho***, XXVII ***World Law Congress***. El Estado de Derecho: Desarrollo para las Naciones, ***World Jurist Association***, Academia Colombiana de Jurisprudencia, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Editorial Jurídica Venezolana, Barranquilla 2021.

_____, ***Venezuelan territorial rights over the Esequibo. The nullity of the arbitral award of 1899 and the falsehood in Guayana's memorial before the International Court of Justice***, Academia de Ciencias Políticas y Sociales; Editorial Jurídica Venezolana International, 2023.

Otras obras

ABACHE C, Serviliano, ***De la para fiscalidad venezolana del siglo XXI***, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Editorial Jurídica Venezolana 2002.

ARAUJO, Federico y PALACIOS, Leonardo***, Análisis constitucional del poder tributario en materia de hidrocarburos***, Torres, Plaza & Araujo, Caracas 1995.

AYALA C, Carlos, BREWER C, Allan, LINARES B, Gustavo, ROMERO M, Humberto y SÁNCHEZ M, Jorge, ***Leyes y reglamentos para la descentralización política de la federación***, Colección Textos Legislativo No 11, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 1990.

BADELL M, Rafael, ***La Reclamación de Venezuela sobre el territorio Esequibo***, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, series estudios No 139, 2023.

CARMONA B, Juan C, ***Distopía Parafiscal en la Venezuela del siglo XXI,*** Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas 2003.

_____, ***Actividad petrolera y finanzas públicas en Venezuela,*** Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 2016.

CONTRERAS Q, Florencio. ***Disquisiciones Tributarias***. Universidad de Los Andes, Mérida, 1969.

ESCARRÁ M, Carlos, ***Las entidades federales. Crisis y alternativas***. Universidad Católica Andres Bello, Caracas 1988.

FAÚNDEZ L, Héctor, ***La Competencia Contenciosa de la Corte Internacional de Justicia y el caso Guyana vs. Venezuela***, Academia de Ciencias Políticas y Sociales; Editorial Jurídica Venezolana International, 2020.

FRAGA P, Luis, **"La prohibición constitucional de los efectos confiscatorios de los tributos"**, en ***Libro homenaje a Allan R. Brewer Carias <80 años de evolución del derecho público>***, Editorial Jurídica Venezolana, Centro para la Integración y el Derecho Público, Caracas 2020

_____, ***Arbitraje Tributario Interno e Internacional*** Colección Biblioteca Allan R. Brewer-Carías. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Católica Andrés Bello, No. 2, EJV, Caracas, 2020

GIULIANI F, Carlos M. ***Derecho Financiero***, Buenos Aires, 1962.

GONZÁLEZ P. Jesus, ***Derecho Procesal Administrativo***, Tomo II, Madrid, 1957.

HERNÁNDEZ G., José I. **"Auge, Caída y Reconstrucción del Derecho Público Venezolano en los ochenta años del profesor Allan R. Brewer-Carías"**, en ***Libro homenaje a Allan R. Brewer Carias <80***

años de evolución del derecho público>, Editorial Jurídica Venezolana, Centro para la Integración y el Derecho Público, Caracas 2020.

LOPEZ de L, Carmen A, **''Aspectos Fiscales del Federalismo Venezolano"**, en ***Revista de la Facultad de Derecho del Zulia***, No. 40, enero-abril, 1970, Maracaibo, 1970.

NIKKEN, Pedro, **"A manera de prólogo: intervención de Pedro Nikken en la Jornada académica celebrada para conmemorar los 80 años de Allan R. Brewer-Carias"**, en ***Libro homenaje a Allan R. Brewer Carias <80 años de evolución del derecho público>***, Editorial Jurídica Venezolana, Centro para la Integración y el Derecho Público, Caracas 2020.

ODREMAN, Rafael, **"La justicia internacional vence las arbitrariedades"**, en ***JUSTICIA!! Al fin, JUSTICIA!! <condena al estado venezolano por el Comité de Derechos Humanos de la Organización de las Naciones Unidas por violación de las garantías judiciales al debido proceso, a ser juzgado por jueces independientes, a un recurso efectivo y a la presunción de inocencia de Allan R. Brewer Carias>, Dictamen del Comité de Derechos Humanos de la Organización de Naciones Unidas 14 de octubre de 2021***, (Allan Brewer Carías y Carlos Ayala Corao editores), Serie Estudios No. 137 Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2022

RAMÍREZ C, Alejandro, ***Derecho Tributario***, Tercera Edición, Temis, Bogotá, 1985.

ROMERO-MUCI, Humberto, ***Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía local 1936 1996***, Tomo II, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 1997.

_____, ***La práctica del derecho en serio***, Lección inaugural en la Facultad de Ciencias jurídicas y politicas de la Universidad Monteavila, 2006-2007, Caracas 2006

_____, ***Aspectos tributarios en la ley orgánica de ciencia tecnología e innovación***, en Comentarios a la Ley Orgánica de Ciencia Tecnología e Innovación, Serie Eventos No. 26 Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 2008.

_____, "Prólogo" al libro de ABACHE CARVAJAL, Serviliano, ***Sobre falacias, justicia constitucional y derecho tributario < del gobierno de las leyes al gobierno de los hombres: más allá de la pesadilla y el noble sueño>***, Librería Alvaro Nora, Caracas 2015

_____, **"(In)moralidad tributaria en Venezuela. Entre la distopía y la anomia social"**, en ***Memorias de las XVIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario***, AVDT, Caracas, 2019.

_____, ***Falseamiento de Estado de Derecho***, XXVII World Law Congress, El Estado de Derecho: desarrollo para las Naciones, World Jurist Association, Academia Colombiana de Jurisprudencia, Academia de Ciencias Politicas y Sociales, Editorial Jurídica Venezolana, Barranquilla, 2021.

ROMERO P, Rafael, **"La Reforma Tributaria. Instrumento de la Autonomía de los Estados"**, en ***Tercera Jornada Venezolana de Derecho Tributario***, Caracas, 1989.

_____, Comisión de Estudio y Reforma Fiscal, ***El Ingreso Publico en Venezuela, Informe Final,*** Tomo IV, Academia Nacional de Ciencias Económicas, Caracas 1987.

RUAN S, Gabriel. ***Comentarios Sobre la aplicabilidad del instituto de la transacción a la actividad de la administración pública***. Revista de Derecho Público. EJV, Caracas, 1981.

VON IHERING, Rudolf, ***La lucha por el derecho***, Editorial Heliasta, Buenos Aires, 1993

Legislación

Estatuto Orgánico de la Renta Nacional de Fósforos, *Gaceta Oficial* No. 23.190 de fecha 30 de marzo de 1950.

Ley de Impuesto sobre Cigarrillos y Manufacturas de Tabaco, *Gaceta Oficial* No. 2.309 Extraordinario, de fecha 14 de septiembre de 1978.

Código Orgánico Tributario, *Gaceta Oficial* No. 2.992 Extraordinario, de fecha 3 de Extraordinario agosto de 1982.

Ley de Impuesto sobre Alcoholes y Especies Alcoh6licas, *Gaceta Oficial* No. 3.574, de fecha 21 de junio de 1985.

Ley de Timbre Fiscal, *Gaceta Oficial* No. 33.865, de fecha 17 de diciembre de 1987.

Ley Orgánica de Descentralización, Delimitación y Transferencia de Competencias del Poder Público, *Gaceta Oficial* No.4153 extraordinario, de fecha 28 de diciembre de 1989.

Ley de Contrataciones Públicas, *Gaceta Oficial* No. 6.154 de fecha 19 de noviembre de 2014.

Código Orgánico Tributario, *Gaceta Oficial* No 6.152 de fecha 18 de noviembre de 2014.

Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Publico, *Gaceta Oficial* No. 6210 Extraordinario de fecha 30 de diciembre de 2015.

Código Orgánico Tributario, *Gaceta Oficial* No 6.507 de fecha 29 de enero de 2020.

OBRAS DE ALLAN R. BREWER-CARÍAS*

* Profesor emérito de la Universidad Central de Venezuela.
Individuo de Número y Expresidente de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales de Venezuela.

I PARTE

EL SISTEMA TRIBUTARIO CONSTITUCIONAL

1. LA HACIENDA PÚBLICA VENEZOLANA. BASES CONSTITUCIONALES PARA SU ESTUDIO (1961)

I. INTRODUCCIÓN

1.— Las instituciones jurídicas de un país no pueden estudiarse en forma estática, sino con su dinamismo temporal característico, reflejo de la mutación social.

Nuestra realidad jurídica positiva, aunque siempre cambiante, no impide la construcción de instituciones financieras constitucionales más o menos estables, cuyo estudio es la base de la especulación jurídica. Asimismo, esa mutabilidad constitucional permite eliminar y criticar ciertos institutos financieros, que, si bien cumplieron una función útil y determinada en cierta fracción de nuestro tiempo histórico-político, al cambiar las épocas y al progresar las instituciones jus publicistas, se convierten en trabas para el normal funcionamiento de la actividad financiera estatal.

Es por ello, por lo que con el presente estudio[1] nos proponemos dar una visión sistemática de las bases constitucionales vigentes, sobre las cuales descansa la construcción legal de la Hacienda Pública venezolana. Sistematización constitucional, esa, indispensable para emprender el estudio de toda disciplina jurídica.

---

[1] El origen del presente estudio está en nuestra labor como Secretario de la Comisión Redactora del Proyecto de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional en el año 1962; proyecto que ha sido dado a la publicidad con su Exposición de Motivos en mayo del presente año, por el Ministerio de Justicia.

Este trabajo no constituye ni pretende serlo un estudio de la Hacienda Pública Nacional y ni siquiera un estudio de las disposiciones legales sobre la materia. Solo nos hemos propuesto analizar en forma ordenada y sistemática las disposiciones constitucionales vigentes a partir de 1961 referentes a la Hacienda Pública Venezolana.

Por otra parte, al analizar las disposiciones constitucionales vigentes, examinaremos las disposiciones constitucionales que son antecedentes explicativos de ellas, en los casos en que ello sea necesario.

El análisis de las bases constitucionales de la Hacienda Pública lo haremos estudiando en primer lugar la Hacienda Pública y sus principios fundamentales y en segundo lugar, analizando en particular las bases constitucionales de la Hacienda Pública Nacional, de la Hacienda Pública Estadal y de la Hacienda Pública Municipal.

II. LA HACIENDA PÚBLICA

1.— Nociones Previas.

2.— La Hacienda Pública, en un sentido muy general y de conformidad con nuestra Constitución vigente, es el Patrimonio del ente que detenta el Poder Público, es decir, el Patrimonio del Estado Venezolano. Por tanto, ese patrimonio puede definirse como el conjunto de bienes, ingresos y obligaciones del Estado Venezolano, para atender a la satisfacción de las necesidades colectivas.

Ahora bien, tanto el concepto de Poder Público como el de Hacienda Pública, son dos nociones abstractas, con realidad en la sistemática jurídica, pero sin actividad ostensible.

2.— El Poder Público.

3.— En efecto, el Poder Público no existe en la realidad social como un ente funcionante, sino como un concepto abstracto, que representa y constituye las funciones del Estado Venezolano. Asimismo, el Estado Venezolano es un concepto también abstracto que detenta el Poder Público, y cuya actuación es ostensible por medio de las ramas de ese Poder Público. Son esas ramas del Poder Público las que actúan.

En este sentido, expresa el artículo 118 de la Constitución Nacional, que cada una de las ramas del Poder Público tiene sus propias funciones; pero los órganos a los que incumbe su ejercicio colaborarán entre sí en la realización de los fines del Estado.

Por otra parte, la actuación del Poder Público no tiene fundamento en sí mismo, sino en el ejercicio del Poder Soberano, es decir, de la Soberanía, y esa Soberanía reside en el Pueblo Venezolano, quien precisamente la ejerce, mediante el sufragio, por los órganos del Poder Público. Así, en última instancia, el Poder Público y sus órganos, son los representantes del pueblo venezolano. El pueblo elige los órganos del Poder Público y por medio de ellos ejerce la Soberanía. Así lo establece el artículo 49 de la Constitución.

El Poder Público, hemos dicho, actúa por medio de sus ramas. Sin ellas no tiene actuación real. En esta forma, el Poder Público es ejercido por la República,

[2] Artículo 2 de la Constitución.

los Estados y los Municipios, órganos que detentan las ramas del Poder Público, que son respectivamente, el Poder Nacional, el Poder Estadal y el Poder Municipal. El Poder Nacional o Central en la forma Federativa[2], está dividido a su vez en el Poder Legislativo Nacional, el Poder Ejecutivo Nacional y el Poder Judicial. El Poder Estadal está dividido en el Poder Ejecutivo Estadal y el Poder Legislativo Estadal. El Poder Municipal es ejercido por los Concejos Municipales.

3.— *La Hacienda Pública.*

4.— La Hacienda Pública, hemos dicho, es el patrimonio del ente público que detenta el Poder Público. En la misma forma que nos expresamos en el número anterior respecto del Poder Público, no podemos referir a la Hacienda Pública. En efecto, la Hacienda Pública está constituida por la Hacienda del Poder Nacional, es decir, la Hacienda Pública Nacional; por la Hacienda del Poder Estadal, es decir, la Hacienda Pública de los Estados; y por la Hacienda del Poder Municipal, o sea, la Hacienda Pública Municipal.

Como consecuencia de lo expuesto, podemos decir que la Hacienda Pública no tiene actividad práctica, sino a través de la Hacienda Pública Nacional, la Hacienda Pública Estadal y la Hacienda Pública Municipal.

4.— *Antecedentes Constitucionales*

5.— Esta noción de la Hacienda Pública integrada por la Hacienda Pública Nacional, la de los Estados y la Municipal, que corresponde exactamente a la división del Poder Público en Poder Nacional, Estatal y Municipal, es una innovación de la Constitución vigente. Innovación que, por demás, se hace necesaria debido a la confusión existente en esta materia en las Constituciones anteriores.

En efecto, la Constitución de 1953, confundía la noción de Hacienda Pública con la de Hacienda Nacional. Así, en la Sección V del Capítulo III del Título V, ni hablar de Hacienda Pública decía que la dirección y administración de ella correspondía al Poder Ejecutivo Nacional[3]. Además, traía una definición de la Hacienda Pública que en realidad era una definición de la Hacienda Nacional. Así, el artículo 120 disponía que la Hacienda Pública estaba integrada por los bienes, ingresos y débitos que formaban el activo y el pasivo de la Nación, y por el producto de los bienes e ingresos cuya administración estaba reservada al Poder Ejecutivo Nacional.

Como vemos, y teniendo como base los razonamientos anteriormente expuestos, la Constitución de 1953 confundía la Hacienda Pública con la Hacienda Nacional, y al definir la Hacienda Pública estaba definiendo la Hacienda Nacional.

El Constituyente de 1953 al elaborar el artículo 120 señalado, transcribió, mal copiado, el artículo 231 de la Constitución de 1947. Esta, en efecto, hablaba de Hacienda Nacional y no de Hacienda Pública. Atribuida al Poder Ejecutivo Nacional la suprema dirección y administración de la Hacienda Nacional y no

---

3 Artículo 19 de la Conetitución de 1953.

de la Hacienda Pública, como lo hacía la Constitución de 1953. Sin embargo, la Constitución de 1947 no hablaba de Hacienda Pública como integrada por la Hacienda Nacional, Estatal y Municipal. El constituyente de 1953 desafortunadamente, al hablar de Hacienda Pública, lo que hizo fue confundir las instituciones.

Por otra parte, y en relación a esta materia, la Ley Orgánica de la Hacienda Nacional vigente de 17 de marzo de 1961 que deroga la del 30 de septiembre de 1948 reformada parcialmente por Ley de 23 de mayo de 1960, no establece disposición alguna que delimite la Hacienda Pública. Por el contrario, el Proyecto de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, elaborado por el Ministerio de Justicia y la Comisión de Administración Pública acoge la diferenciación y terminología de la Constitución vigente.

5.— *Advertencia*

6.— Para una mejor sistematización de la materia, las disposiciones constitucionales acerca de la Hacienda Pública, las analizaremos al tratar la Hacienda Pública Nacional. Esos principios, por ser de la Hacienda Pública son aplicables tanto a la Hacienda Pública Nacional, como a la de los Estados y la de las Municipalidades. De esta manera, al tratar de la Hacienda de éstos últimos, analizaremos las competencias privativas de ellos, remitiéndonos a los principios establecidos al estudiar la Hacienda Pública Nacional, en lo referente a bases generales de la Hacienda Pública.

III. LA HACIENDA PÚBLICA NACIONAL

1.— *Nociones Previas*

7.— La Ley Orgánica de la Hacienda Nacional vigente, y la Constitución de 1953, dan una definición del contenido de la Hacienda Pública Nacional, en la forma siguiente: "La Haciena da Nacional comprende los bienes, rentas y deudas que forman el activo y el pasivo de la Nación, y todos los demás bienes y rentas cuya administración corresponde al Poder Federal".

La Constitución vigente eliminó de su texto, toda definición sobre la Hacienda Pública Nacional.

El Proyecto de Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, que hemos señalado, la define en la forma siguiente: "Se entiende por Hacienda Pública Nacional, el conjunto de bienes, ingresos y obligaciones de la República".

2.— *La Hacienda Pública Nacional*

8.— La Hacienda Pública Nacional, hemos dejado establecido, está atribuida al Poder Nacional. La Administración de la Hacienda Pública Nacional corresponde al Presidente de la República con el refrendo del Ministerio de Hacienda, tal como lo establece el ordinal 12º del artículo 190 de la Constitución. El establecimiento, organización y control de la Hacienda Pública Nacional está atribuido al Poder Legislativo Nacional, pues según el artículo 139 de la Constitución, corresponde al Congreso legislar sobre las materias de la competencia nacional;

y ejercer el control de la Administración Pública Nacional de conformidad con los artículos 234 y 236 de la misma[4].

3.— *Principios Constitucionales que Rigen la Hacienda Pública Nacional.*

A— *Igualdad ante la Ley en materia impositiva.*

9.— EI artículo 56 de la Constitución establece que todos están obligados a contribuir a los gastos públicos.

A pesar de que la nueva Constitución eliminó el artículo que consagraba expresamente la igualdad ante la ley[5] establece ese mismo principal diseminado en el articulado, tal como lo hace en materia impositiva[6].

Por otra parte, al hablar el artículo 56 de la Constitución de "Todos", se refiere a Venezolanos y extranjeros, tal como lo establece el artículo 45 de la misma.

---

4 En la Sentencia de la Corte Federal y de Casación de 10 de diciembre de 1952 se ha establecido lo siguiente:

"A la Hacienda Pública Nacional convergen todos los bienes, rentas y deudas que forman el activo y el pasivo de la Nación, así como cuantos bienes y rentas corresponda administrar al Poder Federal. El Fisco Nacional, persona jurídica, que representa la Hacienda Pública Nacional, no es pues extraño a ningún acto del cual directa o indirectamente pueda originarse un ingreso, una acreencia y en general cualquier acción o derecho perteneciente al patrimonio de la Nación. Así, todos los Ministros están obligados a comunicar al Ministerio de Hacienda los datos relativos a contratos, actos o arreglos que originen ingresos o egresos al Tesoro Nacional".

5 Artículo 36, ordinal 8º de la Constitución de 1953 y articulo 46 de la Constitución de 1947.

"Por la verdad que los informa, los razonamientos anteriores merecen la más franca aprobación por parte de este Alto Tribunal, pues ellos responden cabalmente a los principios en que se inspira la regla "non Lis idem" en materia fiscal.

Esta regla, que en el derecho romano fue formulada "bonafides des non partitur ut bis idem exigatur'', constituye, sin duda alguna, una de las más preciosas garantías de la sociedad, y por ello encuentra aplicación en las diversas ramas del derecho. En materia civil, la invoca contra su acreedor el deudor que se halla libre de la obligación por haberla pagado; en derecho penal el encausado frente a sus jueces; y en materia fiscal la opone el contribuyente a la Administración Pública. Porque, como lo reconoce la doctrina, se trata de una máxima cuyas raíces se afincan en la más profunda moral jurídica, según la cual no es correcto molestar a alguien con motivo de una obligación ya cancelada. Todo esto es verdad; pero también lo es, que aun cuando se trate de disciplinas distintas, la regla "Non bis in idem" que en materia fiscal prohíbe la doble imposición, requiere las mismas características exigidas por el derecho común en lo que respecta a la "cosa juzgada": res judicata pro veritate habetur. De allí que, la aplicación del principio que prohíbe la doble tributación, consagrado expresamente en el artículo 68 de la Ley venezolana del Impuesto sobre la Renta, debe tener por fundamento la triple identidad de cosa, causa y parte. Que la cosa reclamada sea la misma: el impuesto; que la causa de la demanda sea la misma: el hecho imponible, llamado también hecho generador del impuesto"; y que sea uno mismo el sujeto posible del tributo. Por ello, la regla máxima o principio se enuncia, en materia fiscal, así: "Un mismo impuesto no puede recaer dos veces sobre el mismo hecho generador realizado por el mismo sujeto o parte (Pierre Harmel, Le Principe non bis in idem ...", pág. 4) ...".

6 En la sentencia de la Corte Federal de 30 de julio de 1954 se ha confirmado el principio de Igualdad ante la Ley, destacándose el principio "non bis idem" que impide la doble tributación, exponiéndose lo siguiente:

B.— *Fines del sistema tributario.*

10.— De conformidad con lo establecido por el artículo 223 de la Constitución, el sistema Tributario debe procurar:

a.— La justa distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente;

b.— La protección de la economía nacional;

c.— La elevación del nivel de la vida del pueblo venezolano.

C.— *La Progresividad del Impuesto, medio básico para lograr esos fines.*

11.— En forma expresa deja establecido el artículo 223 señalado, que los fines antes determinados, se procurarán atendiendo al principio de la progresividad, el cual consideramos que llena cabalmente el principio de la justicia distributiva. Además, el impuesto progresivo es el instrumento más idóneo para perseguir uno de los fines específicos del Estado: la redistribución de las rentas.

El principio de la progresividad del impuesto estuvo establecido en la Constitución de 1947, articulo 232 y fue eliminado en la Constitución de 1953.

D.— *Reserva legal en materia impositiva.*

12.— Este principio ha existido a través de todas las Constituciones nacionales[7], ya que atiende al clásico aforismo: "Nullum tributum sine lege". El Artículo 224 de la Constitución actual dispone que no podrá cobrarse ningún impuesto u otra contribución que no estén establecidos por ley.

E.— *Prohibición de establecer impuestos pagaderos en servicio personal.*

13.— El principio de que no podrá establecerse ningún impuesto pagadero en servicio personal consagrado en el artículo 225 de la Constitución actual es considerado también como tradicional, ya que estuvo consagrado en nuestras Constituciones anteriores[8]. Esta disposición, por otra parte, armoniza directamente con el Título III de la Constitución al hablar de los Deberes, Derechos y Garantías ciudadanas.

F.— *Exigencia de un término para que pueda aplicarse una Ley Tributaria.*

El artículo 226 de la Constitución vigente[9] establece una disposición, por demás justa, al exigir que, para poderse aplicar una ley en materia impositiva,

---

7 Artículo 121 de la Constitución de 1953 y Artículo 134 de la Constitución de 1947.

8 Artículo 122 de la Constitución de 1963 y Articulo 134 de la Constitución de 1964.

9 Al igual que los artículos 235 de la Constitución de 1947 y 124 de la Constitución de 1953.

debe establecerse un término previo a su aplicación, con el fin de que sea conocida por el público antes de que se haga eficaz para evitar las repercusiones económicas inmediatas. En efecto, el artículo 226 dispone: "La Ley que establezca o modifique un impuesto u otra contribución deberá fijar un término previo a su aplicación".

Ahora bien, en caso de que la Ley no contenga ninguna disposición de este tipo, establece el mismo artículo, que la ley no podrá aplicarse sino sesenta (60) días después de haber quedado promulgada.

Con respecto a esta última palabra, debemos hacer una aclaratoria: Las reglas más modernas sobre aplicación de la Ley, distinguen en la formación de las leyes los términos: sanción, promulgación y publicación, como tres etapas claramente determinadas. La sanción corresponde a la aprobación de la ley por parte de las Cámaras Legislativas actuando como cuerpos colegiadores. La promulgación corresponde al Ejecútese del Presidente de la República, por el cual ordena que se cumpla y se cuide de la. ejecución de la ley. Por último, la publicación es el acto de aparecer la ley al público en la Gaceta Oficial de la República, y, por tanto, cuando se hace obligatoria de. conformidad con el artículo 1º del Código Civil. Sin embargo, nuestra Constitución vigente de 1961, no distingue, el momento de la promulgación del de la publicación. En efecto, en su artículo 174 dispone: "La Ley quedará promulgada al publicarse con el correspondiente cúmplase en la Gaceta Oficial de la República". Por tanto, al referirse el artículo 226 al término "promulgación" se refiere a su aplicación en la Gaceta Oficial de la República una vez que le ha sido dado el Cúmplase o Ejecútese por el Presidente.

Ahora bien, y volviendo al contenido del artículo 226, observamos que para los casos en que la Ley impositiva no establezca plazos, este artículo le establece un plazo de entrada en vigor de sesenta (60) días. Sin embargo, dicho artículo no establece término alguno, para cuando el legislador disponga ningún lapso y en esta forma, el dispositivo constitucional carece de vigencia, pues el legislador al sancionar una ley impositiva, bien podría establecer un plazo para entrar en vigor de veinticuatro horas que dejaría sin efecto la intención del Constituyente.

Por otra parte, en algunas materias impositivas, es necesario dar plazos muy pequeños para su entrada en vigencia, pues de lo contrario no tendría efecto la modificación o creación del impuesto que se establece. Esto sucede, por ejemplo, en materia de impuestos de importación, en el cual si se da un plazo grande desde la publicación de la Ley a la entrada en vigencia de la misma, los importadores podrían burlar fácilmente el dispositivo legal. Es por ello, por lo que en el Proyecto de Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional que hemos señalado; se ha hecho distinción en esta materia, señalando en el artículo correspondiente: "No podrá exigirse el pago de impuestos, tasas y otras contribuciones nacionales que no hubieren sido establecidos por el Congreso en virtud de una Ley. La Ley que los establezca, o los modifique, así como las normas que se dicten para su cumplimiento, deberán fijar un término para su aplicación, el cual no será menor de 15 días, salvo lo que dispongan las leyes especiales en materia de impuestos

aduaneros, y, si no lo fijaren, se entenderá que sólo podrán aplicarse sesenta (60) días continuos después de su promulgación".

En todo caso, establece el artículo 226, la disposición que comentamos no limita las facultades extraordinarias que se acuerden al Ejecutivo Nacional en los casos previstas por el ordinal 89 del artículo 190 de la Constitución. A raíz de la Ley de Medidas Económicas de Urgencia de fecha 29 de junio de 1961, el Ejecutivo Nacional ha dictado varios Decretos, modificando los impuestos existentes, referentes a la Renta y a las Sucesiones. Dichos Decretos[10] no tienen plazo para su aplicación; sino que entran en vigor a partir de su publicación en la Gaceta Oficial.

G.— *Posibilidad de concederse exenciones y exoneración de impuestos y otras contribuciones nacionales solo en los casos previstos por la ley.*

15.— El artículo 224 de la Constitución, ya comentado en parte, establece en su segunda parte, que no podrá concederse exenciones ni exoneraciones de impuestos u otras contribuciones sino en los casos previstos por la ley.

Este dispositivo, en nuestro concepto reviste una gran importancia, y difiere grandemente de la disposición contenida en el artículo 125 de la Constitución de 1953. En efecto la Constitución de 1953 establecía, que las franquicias, rebajas y exoneraciones de impuestos, tasas o contribuciones, no podían, concederse sino por dos procedimientos: a) Mediante especial permisión de la ley que establece el impuesto, y b) Mediante la estipulación en tal sentido de un Contrato aprobado por el Congreso Nacional.

El artículo 224 de la Constitución vigente sólo permite el primer procedimiento, y con respecto al segundo, entra en vigor el principio de que el Poder impositivo del Estado no puede ser materia de contratación.

Este principio implica dos consecuencias actualmente:

a) No pueden concederse exoneraciones ni exenciones de impuestos y contribuciones por medio de contratos: y b) No puede contratarse la facultad impositiva del Estado.

De acuerdo con lo expuesto, se deduce que los contratos que celebre el Ejecutivo Nacional en conformidad con el artículo 126 y el ordinal 15º del artículo 190 de la Constitución vigente, en los cuales conceda exoneraciones o exenciones de impuestos u otras contribuciones, son anticonstitucionales, ya que nuestra Constitución ha eliminado esa facultad[11].

---

10 Decretos 580 y 581 de fecha 30 de junio de 1961 publicadas en la Gaceta Oficial Nº 26592 de 1º de julio de 1961.

11 En sentencia de la Corte Federal y de Casación de 10 de marzo de 1941 se dejó sentado el principio de que la facultad impositiva del Estado no puede ser materia de contracción, en la forma siguiente:

Podría opinarse que cuando en un contrato celebrado por el Ejecutivo Nacional se estipula una exoneración o exención de un impuesto u otra contribución establecidos en una Ley, dicho contrato, para que sea válido tiene que ser aprobado por una ley y por tanto la exoneración o exención resulta en definitivas también contempladas en una ley: la aprobatoria del contrato, con lo que queda a salvo el mandato del artículo 177 de la Constitución, de que la ley solamente puede ser derogada o modificada por otra ley.

Sin embargo, esa opinión, a pesar de ser válida en la Constitución de 1953, no es admitida en la actual Constitución. En efecto, la causa de la exoneración o exención en esos casos no estaría en la ley como requiere el artículo 224 de la Constitución, sino en el contrato aprobado por ley, lo cual es inconstitucional.

H.— *Aplicabilidad a la Hacienda de los Estados y las Municipalidades, de los principios de la Hacienda Publica Nacional.*

16.— Establece el artículo 233 de la Constitución, que las disposiciones que rigen la Hacienda Pública Nacional regirán la administración de la Hacienda Pública de los Estados y de los Municipios en cuanto sean aplicables.

4.— *Los Bienes Nacionales.*

17.— Las atribuciones del Poder Nacional respecto de los bienes de su competencia, están diseminados por la Constitución, y para agruparlos nos guiaremos por la atribución 25º del artículo 136 de la misma, que establece que "es de la competencia del Poder Nacional toda otra materia que la presente Constitución atribuya al Poder Nacional o que le corresponda por su índole o naturaleza". Las competencias de los Estados y las Municipalidades las estudiaremos en sus partes respectivas.

A.— *Dominio y explotación sobre los bienes nacionales.*

18.— El principio que rige todo el sistema de bienes está contenido en los artículos 7º y 8º de la Constitución. La soberanía, autoridad y vigilancia sobre el suelo territorial, el mar territorial, la zona marítima contigua, la plataforma continental y el espacio aéreo, así como el dominio y explotación de los bienes recursos en ellos contenidos, se ejercerán en la extensión y condiciones que determine la Ley.

"Que la teoría de que el impuesto no es negociable ni puede ser materia de contrato es cierta y de muy buena doctrina jurídica, y sería un acierto del Representante de la Nación que la invocase en los casos en que ella fuese aplicable, más no lo es en el caso debatido en esta lisits, pues, no puede lógicamente argüirse que cuando el Ejecutivo Federal en uso de sus atribuciones legales, en representación de la Nación y en forma contractual conceda una franquicia legal ya establecida en la ley, como en el caso actual ocurre, se ha negociado de una manera general sobre el Impuesto y se le ha hecho materia contratable. En efecto, el impuesto en su concepto general y abstracto no puede ser negociado con un tercero por medio de una cláusula contractual, a no imponer Impuestos, porque ni este Poder, ni ningún otro, tienen facultad para ello, no pueden enajenar este derecho del Estado ni comprometer su porvenir ...".

B.— *Las tierras de las Concesiones Mineras.*

19.— El artículo 103 de la Constitución Nacional establece el principio de la reversibilidad de las Concesiones Mineras, por el cual las tierras adquiridas con destino a la exploración o explotación de concesiones mineras, comprendidas las de hidrocarburos y demás minerales combustibles, pasarán en plena propiedad a la Nación sin indemnización alguna al extinguirse por cualquier causa la concesión respectiva.

C.— *La Explotación de los recursos naturales.*

20.— El artículo 106 de la Constitución establece el fin de la explotación de los recursos naturales del territorio del Estado, estableciéndose que éste atenderá a la defensa y conservación de los recursos naturales de su territorio y a la explotación de los mismos estará dirigida primordialmente al beneficio colectivo de los venezolanos.

D.— *Las minas e hidrocarburos, salinas, tierras baldías y ostrales de perlas nacionales.*

21.— Es de competencia del Poder Nacional, según el ordinal 10º del artículo 136, el régimen y administración de las tierras baldías, las minas e hidrocarburos, salinas y ostrales de perlas, y la conservación, fomento y aprovechamiento de los montes, aguas y otras riquezas del país.

El Ejecutivo Nacional podrá, de conformidad con la ley, vender, arrendar o dar en adjudicación gratuita los terrenos baldíos; pero no podrá enajenar las salinas, ni otorgar concesiones mineras por tiempo indefinido. Los baldíos existentes en las islas marítimas, fluviales o lacustres no podrán enajenarse, y su aprovechamiento sólo podrá concederse en forma que no envuelva, directa ni indirectamente, la transferencia de la propiedad de la tierra.

Cabe aclarar aquí, que los baldíos a que se refiere la constitución son los baldíos nacionales, situados en el Distrito Federal, Territorios Federales y Dependencias Federales, tal como lo establece el artículo 2º de la Ley de Tierras Baldías de 19 de agosto de 1936[12].

Los demás baldíos, situados en los territorios de los Estados, son considerados como bienes del dominio privado de esas entidades, pero que administra el Ejecutivo Nacional.

E.— *La Enajenación de bienes del dominio privado de la República.*

22.— Para que el Ejecutivo Nacional pueda enajenar los Bienes del dominio privado de la República, tales como las tierras baldías, requiere una autorización de la Cámara del Senado, tal como lo establece el artículo 150, ordinal 6º de la Constitución. Por argumento a contrario de este artículo, los bienes nacionales del dominio público son inalienables e imprescriptibles.

---

12 Publicada en Gaceta Oficial Extraordinaria de 3 de setiembre de 1936.

F.— *La Confiscación de Bienes.*

23.— EI artículo 102 de la Constitución establece, que no se decretarán ni ejecutarán confiscaciones sino en los casos permitidos por el artículo 250, cuyo aparte segundo establece que el Congreso podrá decretar, mediante acuerdo aprobado por la mayoría absoluta de sus miembros, la incautación de todo o en parte de los Bienes de las personas que aparecieran responsables de dejar de observar por acto de fuerza o derogar por otro medio distinto al señalado en ella, la Constitución Nacional, asimismo como a los principales funcionarios de los gobiernos que se organicen subsecuentemente si no han contribuido a restablecer el imperio de la Ley. Esta incautación tiene por objeto resarcir a la República de los perjuicios que se le hayan causado, por quienes se hayan enriquecido ilícitamente al amparo de la usurpación.

Además, y en relación con la confiscación de bienes, las Disposiciones Vigésima y Vigésimaprimera Transitorias de la Constitución establecen: a) que los bienes a que se refiere el Decreto Nº 28 del 6 de febrero de 1958 de la Junta de Gobierno pasan al Patrimonio Nacional, estableciendo los requisitos para ello; y b) que igualmente pasarán al Patrimonio Nacional los bienes pertenecientes a las personas sometidas ante la Comisión Investigadora prevista en la Ley contra el Enriquecimiento Ilícito de Funcionarios o Empleados Públicos, a investigación hasta la fecha de promulgación de la Constitución y en razón de hechos o actuaciones anteriores al 23 de enero de 1958, en la cuantía que determine dicha Comisión.

G.— *Las armas de guerra.*

24.— Sólo el Estado venezolano puede poseer y usar armas de guerra. Todas las que existan, se fabriquen o se introduzcan en el país pasarán a ser propiedad de la República, sin indemnización ni proceso. La fabricación, comercio, posesión y uso de otras armas serán reglamentados por la ley. Así lo establece el artículo 133 de la Constitución Nacional.

H.— *Enumeración de los Bienes Nacionales.*

25.— En base a los principios constitucionales expuestos y los que señalaremos a continuación, puede hacerse una enumeración de los Bienes Nacionales. Acogeremos la enumeración que presenta artículo 44 del Proyecto de Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional como resultado de la ponencia presentada a la Comisión que lo redactó en fecha 10 de marzo de 1961 por el Dr. Florencio Contreras. Dicha enumeración es bastante más exhaustiva y clara que la enumeración de la Ley vigente.

Son Bienes Nacionales:

a.— Los bienes muebles o inmuebles, derechos y acciones que, por cualquier título, entraron a formar el patrimonio de la República de Venezuela al constituirse ésta en Estado Soberano y que no haya salido legalmente de dicho patrimonio.

b.— Los que, por cualquier título, haya adquirido o en el futuro adquiera la República.

c.— Los que se hayan destinado o se destinaren al patrimonio de los Institutos Autónomos o a cualquier servicio público de la Administración Pública Nacional.

d.– Los bienes, mercancías, armas y efectos en general que, por decisión de la autoridad competente; hayan sido decomisados y adjudicados a la Hacienda Pública Nacional de conformidad con la Ley.

e.– Los bienes provenientes de herencias vacantes conforme a la ley, sin perjuicio de mejor derecho de terceros mientras no se haya extinguido por otra prescripción la acción de petición de herencia.

f.– Las máquinas, útiles, materias primas, material de consumo y demás bienes semejantes, que haya adquirido o produzca o en lo futuro adquiera la Administración Pública Nacional.

g.— Los bienes adquiridos con dineros públicos nacionales, cualquiera sea la persona que los detente o los posea o a cuyo nombre figuren siempre que el funcionario competente, al ordenar su adquisición, no haya determinado su destino de conformidad con la Ley.

h.– Las carreteras, autopistas, puentes, viaductos, acueductos, gaseoductos, canales, puertos, aeropuertos, cuarteles y demás edificaciones e instalaciones militares; los hospitales, asilos y demás edificaciones e instalaciones de carácter asistencial o social; museos, liceos, escuelas y demás edificaciones e instalaciones de carácter educacional; parques nacionales, y, en general, todas las obras, instalaciones y edificaciones públicas construidas por la Administración Pública Nacional o adquiridas por ella. No obstante, su construcción por la Administración Pública Nacional, no se considerarán Bienes Nacionales las Catedrales, seminarios, templos, y capillas del culto católico, los cuales pertenecen a las respectivas Diócesis, Vicarías o Parroquias.

i.– El mar territorial, los lagos y los ríos; las islas que se formen en ellos, salvo lo dispuesto en contrario en el Código Civil; y sus respectivas playas, en la extensión en que las cubran las aguas en las más altas mareas. No obstante, los ríos son apropiables por los particulares, en los términos, modalidades y condiciones establecidos en el Código Civil.

j.— Los bienes objeto de confiscación en los términos autorizados por la Constitución Nacional.

k.— Los bienes muebles considerados abandonados por sus propietarios en favor de la Hacienda Pública Nacional. A los efectos de esta dispo-

sición, se consideran abandonados por sus propietarios en favor de la Hacienda Pública Nacional: los vehículos detenidos o retirados de la circulación por las autoridades competentes y no reclamados por sus dueños en los términos establecidos por las Leyes o Reglamentos especiales; los vehículos, cantidades de dinero, efectos y demás bienes recuperados por los Servicios Policiales Nacionales y no reclamados por sus dueños.

l.— Los bienes muebles o inmuebles que, encontrándose en Territorio Nacional, no pertenezcan a los Estados, ni a los Municipios, ni a cualesquiera otros entes públicos, ni a los particulares.

m.— Se consideran, por último, Bienes Nacionales los productos y frutos de todos aquellos bienes, que, por mandato de la Ley, ella administre, aunque pertenezcan a otros entes públicos.

5.— *Los Ingresos Nacionales.*

26.— Para analizar los ingresos a que hace referencia la Constitución Nacional, los estudiaremos bajo la clásica división de Ingresos ordinarios e Ingresos extraordinarios. En la última parte de esta sección referente a ingresos nacionales haremos una enumeración exhaustiva de los ingresos nacionales. En la primera parte solo nos limitaremos a desarrollar los que señala la Constitución.

En efecto, de conformidad con lo establecido en el artículo 136 de la Constitución Nacional, corresponde al Poder Nacional:

A.— *Ingresos Ordinarios.*

a.— *Impuestos directos.*

27.— En cuanto a los Impuestos directos corresponde al Poder Nacional:

a´.— La organización, recaudación y control del Impuesto sobre la Renta, regulado por la Ley de Impuesto sobre la Renta de 13 de febrero de 1961, publicada en la Gaceta Oficial Extraordinaria Nº 669 de 17 de febrero de 1961 y modificado por Decreto Nº 580 de 30 de junio de 1961[13].

[13] En sentencia de 15 de octubre de 1946 de la Corte Federal y de Casación se estableció lo siguiente, al diferenciar el impuesto sobre la Renta del Impuesto sobre los Inmuebles Urbanos: "Cabe establecer, además que estas últimas Ordenanzas difieren sustancialmente de la Ley de Impuesto sobre la Renta en que ésta grava las rentas de todos los órdenes de que gocen los contribuyentes, salvo las excepciones de la propia ley, en tanto que aquéllas gravan los inmuebles mismos, esto es, el capital que éstos representan. Así lo dice expresamente el artículo 1º de la Ordenanza de Impuestos de casas, otros edificios y terrenos sin construcción en el Distrito Maracaibo, articulo concebido así: "Los propietarios de casas, edificios y lotes de terrenos sin construcciones dentro de la zona urbana del distrito Maracaibo, están sujetos al pago de un impuesto anual por concepto de contribución territorial". De modo que ante la disposición fundamental de esos artículos o sea la creadora del impuesto, el alquiler de los inmuebles a que hace referencia el artículo 2º de ambas Ordenanzas, está considerado sólo como base para

b´.— La organización, recaudación y control de los impuestos al Capital.

c´.— La organización, recaudación y control de los impuestos a las sucesiones y donaciones, regulados por la Ley de Impuestos sobre Sucesiones y otros ramos de la Renta Nacional de 9 de noviembre de 1939, reformada parcialmente por la Ley de 25 de julio de 1941 publicada en la G. O. Extraordinaria de 6 de agosto de 1941. Los gravámenes previstos en esta Ley fueron modificados por Decreto Nº 581 publicado en la G. O. Nº 26.592 de 19 de julio de 1961.

b.— *Impuestos indirectos*

a´.— *Aduaneros*

28.— Comprende al Poder Nacional la organización, recaudación y control de las contribuciones que gravan la importación reguladas por Decreto Nº 406, por el cual se dicta el Arancel de Aduanas, publicado en G. O. Extraordinaria Nº 574 de 5 de noviembre de 1958. También pueden citarse las contribuciones por la importación de Bultos Postales y las multas de aduanas.

b´.— *Internos.*

29.— En cuanto a los Impuestos Indirectos internos corresponde al Poder Nacional:

a´´.— La organización, recaudación y control de las contribuciones sobre la producción y consumo de alcoholes, establecidos en la Ley Orgánica de la Renta de Licores de 14 de agosto de 1959 publicada en G. O. Extraordinaria Nº 598 de 14 de agosto de 1959. También en este sentido puede verse el Decreto sobre reducción del impuesto de alcoholes desnaturalizados para usos industriales, de 24 de marzo de 1942 publicado en G. O. 20.750 de esa misma fecha.

b´´.— La organización, recaudación y control de las contribuciones sobre producción y consumo de cigarrillos reguladas por la Ley de Impuesto sobre Cigarrillos de 9 de febrero de 1961, publicada en G. O. Extraordinaria Nº 668 de 15 de febrero de 1961.

---

el artículo del impuesto, como un índice del valor de la cosa raíz gravada y a la vez como un medio o arbitrio de recaudación.

Cierto es que el impuesto sobre la renta y el territorial, ambos se establecen y recaudan con ocasión de la cosa inmueble, gravada, pero no por ello puede decirse que se identifican, porque el primero supone el acto comercial, en el amplio sentido del vocablo, del arrendamiento de la cosa, mientras que el otro se cobra sin contemplación a su productividad, sólo por la inmanencia de dicha cosa en poder del contribuyente. El objeto del impuesto es distinto en uno y otro caso: en el uno, lo pechado es el inmueble, o mejor, el hecho de ser dueño de él y por eso recae aun cuando no esté arrendado no produzca renta; y en el otro caso, lo pechado es Ia renta misma, y por eso no recae cuando el inmueble, por naturaleza o por destinación no está arrendado ni produce renta".

c´´.— La organización, recaudación y control de las contribuciones sobre la producción y consumo de licores establecidos en la Ley Orgánica de la Renta de Licores de 14 de agosto de 1959, publicada en G. O. Extraordinaria Nº 598 de esa misma fecha[14].

d´´.— La organización, recaudación y control de las contribuciones sobre la producción y consumo de fósforos, regulado en el Estatuto Orgánico de la Renta Nacional de Fósforos de 24 de marzo de 1950 publicada en G. O. Nº 23.190 de 30 de marzo de 1950.

e´´.— La organización, recaudación y control de las contribuciones sobre producción y consumo de Sal, establecidas en la Ley Orgánica de la Renta de Salinas. de 19 de agosto de 1957 publicada en G. O. Nº 25.425 de 7 de agosto de 1957. En este sentido véase también, el Decreto de 18 de febrero de 1944 sobre el impuesto que debe pagarse por cada Kilogramo de Sal, publicado en G. O. Nº 21.336 de la misma fecha.

f´´.— La organización, recaudación y control de los impuestos sobre productos derivados del petróleo regulados por la Ley de Hidrocarburos de 29 de agosto de 1955 publicada en G. O. Extraordinaria Nº 471 de 13 de octubre de 1955.

g´´.— La organización, recaudación y control de las contribuciones sobre la producción y consumo de otros bienes que total o parcialmente la Ley reserva al Poder Nacional, ya que la enumeración anterior que hace la Constitución no es taxativa.

c´.— Sobre transacciones y Registro.

30.— Corresponde al Poder Nacional:

a´´.— La organización, recaudación y control de las contribuciones de Registro, establecidas en la Ley de Registro Público de 31 de junio de 1940, reformada parcialmente por la de 26 de agosto de 1943, publicada en la G. O. Extraordinaria Nº 47 de 4 de septiembre de 1943.

---

[14] En materia de Impuestos sobre licores la Corte ha establecido en sentencia de 27 de junio de 1950, lo siguiente:

"La diferencia que se dice existir entre impuestos sobre detales de comercio e impuestos sobre la especie o cosa vendida, no es argumento suficiente para encontrar y menos para justificar límites ni distingos en la prohibición absoluta contenida en la disposición constitucional referente a aguardientes y licores aplicable al caso (artículo 136, ordinal 8º de la Constitución de 1961). La "Patente" señalada a las Agencias de Cerveza en la referida Ordenanza Municipal, así se imponga como atributo para obtener permisos con el fin de poder ejercer tal actividad, constituye en último término, aunque con distinta denominación, un "impuesto" sobre la cerveza, con ocasión o relativo a ella, y tal impuesto está reservado a la competencia federal".

b´´.— La organización, recaudación y control de las, contribuciones de Timbre Fiscal establecidas en la Ley de Timbre Fiscal de 19 de diciembre de 1958 reformada parcialmente por Ley de 15 de febrero de 1961 publicada en G. O. Extraordinaria Nº 668 de esa misma fecha.

c´.— La Renta Nacional de Estampillas y Papel sellado regulada por el Reglamento de 16 de abril de 1940 publicado en G. O. Nº 20.159 de esa misma fecha.

d´.— *Otros ingresos.*

31.— Los demás impuestos no atribuidos a los Estados y a los Municipios, que con carácter de contribuciones nacionales creare la Ley. Entre estos podemos citar, los impuestos por concepto de Tránsito Terrestre, registro y matriculación de vehículos establecidos en el Reglamento Nº 9 de la Ley de Tránsito Terrestre, de 16 de agosto de 1956; los impuestos sobre la Navegación[15].

c.— *Ingresos del Dominio Fiscal.*

a´.— *Dominio Territorial.*

32.— Corresponde al Poder Nacional:

a´´.— Las contribuciones derivadas del dominio fiscal sobre las concesiones de hidrocarburos reguladas en la Ley de Hidrocarburos de

[15] Respecto al régimen fiscal de la Navegación, la Corte Federal ha establecido en sentencia de 22 de febrero de 1960 lo siguiente: "La navegación de acuerdo con el número 26 del artículo 60 de la Constitución (Artículo 136, ordinal 20º de la Constitución de 1961) es materia atribuida al Poder Nacional; y la creación de impuestos a la misma compete igualmente a este poder. En uso de esa competencia, la actividad de la navegación está regida por Ley de 9 de agosto de 1944 y en el Reglamento de la misma se establecen los derechos por la expedición de patentes y licencias. Por la Ley de Aduanas de 28 de agosto de 1948 se determina lo relacionado con el comercio marítimo exterior y de cabotaje. Y en el Decreto Ejecutivo de 11 de diciembre de 1989 se precisa la tarifa de derechos portuarios en Puerto Sucre. Ahora bien, por virtud del Artículo 40 de la Constitución (Articulo 118 de la Constitución de 1961) el Poder Público se distribuye entre el Poder Municipal, el de los Estados y el Nacional; y el artículo 41 (artículo 117 de la Constitución de 1961) de la misma establece de modo imperativo que el Poder Público se ejercerá conforme a esta Constitución y a las leyes que definan sus atribuciones y facultades. Todo acto que extralimite dicha definición constituye una usurpación de funciones. Da consiguiente, al fijar el artículo 65 de la Ordenanza en cuestión, el impuesto especial por el toque de vapores en Puerto Sucre y utilizar precisamente esa expresión: "Toque en el Puerto", lo mismo que al someter a control o vigilancia las entradas de buques a los fines del pago de un impuesto municipal referido, está gravando con un impuesto de navegación y legislando sobre una materia de la exclusiva competencia del Poder Nacional; y tal facultad escapa a la acción legal del Poder Municipal, al que por órgano del Concejo Municipal, en el ejercicio de la autonomía que consagra la Carta Fundamental, concierne lo relativo al régimen fiscal, económico y administrativo de la Municipalidad, sin otras restricciones que las establecidas en la Constitución. En estas restricciones está la relativa a la navegación, por lo que el referido impuesto indudablemente colide con los numerales 15 y 26 del artículo 6º de la Constitución (Articulo 186, ordinal 20 de la Constitución de 1961), por ser atribuciones del Poder Nacional, la creación, recaudación y control de los impuestos sobre naves y navegación, así como también, el transporte terrestre, marítimo, aéreo, fluvial y lacustre".

29 de agosto de 1955 publicada en G. O. Extraordinaria Nº 471 de 13 de octubre de 1955.

b´´.— Las contribuciones derivadas del dominio fiscal sobre las concesiones de minas establecidas en la Ley de 28 de diciembre de 1944 publicada en G. O. Nº 121 Extraordinaria de 18 de enero de 1945.

c´´.— Las contribuciones establecidas con relación al régimen y administración de las salinas, regulados por la Ley Orgánica de la Renta de Salinas de 1º de agosto de 1957 publicada en G. O. Nº 25.425 de 7 de agosto de 1957.

d´´.— Los ingresos provenientes de la explotación y arrendamiento de las Tierras Baldías enajenables situadas en el Distrito Federal, Territorios Federales y Dependencias Federales de las Antillas, regulado por la Ley de Tierras Baldías y Ejidos de 19 de agosto de 1936 publicada en G. O. de 3 de septiembre de 1936.

b´.— *Dominio Industria y Comercial.*

33.— Corresponde al Poder Nacional:

a´´.— Las contribuciones derivadas de las propiedades Nacionales.

b´´.— Las utilidades provenientes de las operaciones Cambiarias[16] establecida en el ordinal 7 del artículo 136 de la Constitución y regulada por Decreto Nº 178 de 15 de agosto de 1944 publicado en G. O. Nº 21.484 de esa misma fecha y Decreto Nº 1159 de 18 de enero de 1964 publicado en la Gaceta Oficial Extraordinaria Nº 898 de 7 de febrero de 1964, y convenio entre el Ejecutivo Nacional y el Banco Central de Venezuela, de la misma fecha.

d.— *Tasas*

34.— De conformidad con los ordinales 9, 20 y 22 del artículo 136 de la Constitución, constituyen ingresos nacionales las siguientes tasas: los Derechos consulares, Faros, Pilotaje, Muelles, Servicio Sanitario, Caleta y Estiba, Habilitaciones de Aduanas, Almacenaje, Correos, Telecomunicaciones, Derechos Portuarios, Derechos de Atraque, fondeo y muelle, Peaje, Aterrizaje, Tasas de Tránsito Terrestre, de Aviación Civil, de tránsito en navegación fluvial.

B.— *Medidas extraordinarias en materia económica y financiera.*

35.— El Congreso Nacional, de conformidad con lo establecido en el ordinal 8 del artículo 190 de la Constitución aprobó la Ley de Medidas Económicas de Urgencia publicada en G. O. Nº 26.590 de fecha 29 de junio de 1961. Por me-

16 Venta y Circulación de Divisas Extranjeras.

17 Véase la Sentencia indicada en la Nota 15.

dio de ella, se faculta al Ejecutivo Nacional para dictar medidas extraordinarias en materia económica y financiera que requiera el interés público. En materia impositiva, el Presidente de la República está facultado para modificar el impuesto sobre la Renta aumentándolo, y modificar el impuesto sobre sucesiones y donaciones, aumentándolo. Esta facultad ya ha sido puesta en práctica por los Decretos Nos. 580 y 581 publicados en G. O. Nº 26.592 de 1º de julio de 1961, por el cual se modifica la Ley de Sucesiones y otros ramos de la Renta Nacionales la Ley de Impuestos sobre la Renta.

C.— *Ingresos Extraordinarios.*

a.— *Operaciones de Crédito Público.*

36.— La Constitución Nacional atribuye al Poder Nacional, así como a todos los órganos legitimas del Poder Público la facultad de utilizar el Crédito Público regulado por la Ley de Crédito Público de 12 de agosto de 1959 publicada en G. O. Nº 26.035 de 13 de agosto de 1959. En efecto, los artículos 231 y 232 del Título sobre Hacienda Pública de la Constitución Nacional contienen las disposiciones sobre Crédito Público, que podemos sistematizar así:

a´.— *Finalidad*

37.— Sólo podrán contratarse empréstitos para obras reproductivas, excepto en caso de evidente necesidad o conveniencia Nacional.

b´.— *Ley Especial.*

38.— Las operaciones de Crédito Público requerirán, para su validez, una ley especial que las autorice, salvo las excepciones que establezca la Ley Orgánica respectiva.

c´.— *Competencia para obligarse.*

39.— El Estado no reconocerá otras obligaciones que las contraídas por órganos legítimos del Poder Público, de acuerdo con la Ley orgánica respectiva.

Entre las disposiciones de Crédito Público tenemos, las Letras del Tesoro, las Cédulas Hipotecarias, los Bonos de las Deuda Agraria, los Bonos de la Avenida Bolívar y los Títulos de la Deuda Pública.

Por otra parte, la facultad para negociar empréstitos Nacionales le corresponde al Presidente de la República tal como lo establece el artículo 190, ordinal 13 de la Constitución.

b.— *Ingresos provenientes de la enajenación de bienes nacionales, tales como las tierras baldías nacionales.*

40.— Constituyen ingresos extraordinarios, el producto de la enajenación de los bienes nacionales enajenables, tales como las tierras baldías enajenables situadas en el Distrito Federal, Territorios Federales y los Estados de la República, según lo establece la Ley de Tierras Baldías y Ejidos de 19 de agosto de 1936, publicada en Gaceta Oficial Extraordinaria de 3 de septiembre de 1936.

D.— Enumeración de los Ingresos Nacionales.

41.— El Proyecto de Ley Orgánica de la Hacienda Nacional, trae en la sección correspondiente a los Ingresos Públicos Nacionales, los artículos 93 y 94 que enumeran exhaustivamente los Ingresos Públicos Nacionales, aprobados en la sesión del día 15 de septiembre de 1961 de la Comisión que lo redactó. Dichos artículos formaron parte de la ponencia presentada por el Dr. Florencio Contreras, y transcribimos su contenido en el presente estudio por considerarlo de sumo interés doctrinal:

a.— *Ingresos Públicos Nacionales ordinarios.*

42.— Son:

a´.— El producto de los impuestos, tasas y otras contribuciones nacionales.

b´.— El producto de las penas y sanciones pecuniarias impuestas por las autoridades competentes, no atribuido por la Ley a otra entidad de carácter público.

c´.— Los intereses moratorios devengados por cualesquiera clases de créditos a favor de la República.

d´.— El producto de la administración de los bienes o servicios nacionales y de los establecimientos industriales de la República.

e´.— Los proventos que satisfagan a la República los Institutos Autónomos.

f´.— Los dividendos, intereses o participaciones de cualquier naturaleza, correspondientes al Estado por su suscripción o aporte al capital de empresas de cualquier género que los produzcan.

g´.— El producto de los contratos celebrados por la República y que no fueren de los mencionados en las letras b' y c' de la letra b correspondiente a ingresos públicos nacionales extraordinarios que señalaremos más adelante.

h´.— Los frutos civiles obtenidos con ocasión de otros ingresos públicos nacionales o de los bienes nacionales, así como también los intereses devengados por las cantidades de dinero consignadas ante cualquier autoridad, y depositada por ésta en Bancos u otros Institutos de Crédito.

i´.— El producto de los remates de bienes, mercancías y efectos decomisados, o confiscaciones, o considerados abandonados conforme a lo que prevé el Proyecto de Ley Orgánica y otras leyes.

j´.— Las rentas que han estado o estuvieren constituidas a favor de la República.

k´.— Cualesquiera otros que determinen las Leyes Especiales.

b.— *Ingresos públicos nacionales extraordinarios.*

43.— Son:

a´.— El producto de los impuestos y otras contribuciones extraordinarias que decrete el Congreso.

b´.— El producto de los empréstitos públicos y el de las demás operaciones de crédito público, contratados de conformidad con la Ley de Crédito Público.

c´.— El producto de la venta de los bienes nacionales.

d´.— Las cantidades de dinero que se donaren o legaren en favor de la República y las provenientes de herencias declaradas vacantes.

6.— *Los Gastos Nacionales.*

44.— EI artículo 227 de la Constitución, dispone en forma expresa que no se hará del Tesoro Nacional gasto alguno que no haya sido previsto en la Ley de Presupuesto.

En esta forma, todos los gastos y erogaciones que se hagan del Tesoro Nacional, tienen que ser previstos a priori en la Ley de Presupuesto.

7.— *Los Créditos Adicionales.*

A.— *Facultad de Decretarlos por el Presidente de la República en Consejo de Ministros.*

45.— EI Presidente de la República, de conformidad con lo establecido en el ordinal 14 del artículo 190 de la Constitución, puede decretar Créditos Adicionales al Presupuesto.

B.— *Necesidad de autorización de las Cámaras en sesión conjunta o de la Comisión Delegada del Congreso.*

46.— De conformidad con los artículos 178, ordinal 6º, 190 ordinal 14 y 227 de la Constitución, el Presidente de la República para poder Decretar un crédito adicional a la Ley de Presupuesto necesita la previa autorización de las Cámaras Legislativas actuando en sesión conjunta, o, en su defecto, de la Comisión Delegada del Congreso.

C.— *Requisitos para que pueda decretarse un Crédito Adicional.*

47.— El artículo 227 de la Constitución establece, que sólo podrán decretarse créditos adicionales al presupuesto, cuando sean:

a.— Para gastos necesarios:

a´.— No previstos

b´.— o cuyas partidas resulten insuficientes, y

b.— Siempre que el Tesoro Nacional cuente con recursos para atender a la respectiva erogación.

D.— *Antecedentes Constitucionales.*

48.— La Constitución de 1947 traía una disposición similar a la que comentamos. Sin embargo, la Constitución de 1953, en sus artículos 108, ordinal 5º y 121, traía la atribución del Presidente de la República de Decretar Créditos Adicionales sin la previa autorización del Congreso, lo que constituía un escape de erogaciones incontrolable y que desnivelaba el presupuesto.

8.— *La Ley de Presupuesto.*

A.— *Elaboración del Proyecto de Ley.*

49.— En materia del Poder Nacional, la elaboración del Proyecto de Ley de Presupuesto corresponde al Ejecutivo Nacional, tal como se desprende de lo establecido en el artículo 228 de la Constitución.

B.— Presentación del Proyecto de Ley a las Cámaras Legislativas.

50.— EI artículo 228 dispone que el Ejecutivo Nacional presentará al Congreso, en la oportunidad que señale la Ley Orgánica respectiva, el Proyecto de Ley de Presupuesto.

En relación a esto, debemos observar, que la Constitución señala la exigencia de una Ley Orgánica que regule la elaboración y la época de presentación de la Ley de Presupuestos. Indistintamente, esa Ley Orgánica puede ser, tanto la Ley Orgánica de la Hacienda Nacional que tradicionalmente ha traído las normas generales sobre presupuesto, como una Ley Orgánica de Presupuestos. Esta última idea se ha acogido en la Comisión de Administración Pública, y se ha elaborado una Ley Orgánica de Presupuestos, que iría a las Cámaras Legislativas en bloque con otros tres proyectos de leyes: la Ley Orgánica de la Hacienda Nacional, la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y la Ley Orgánica de Instituciones Autónomas.

Para subsanar la falta de indicación de la época de presentación del Proyecto de Ley de Presupuesto en el artículo 228 de la Constitución, el Constituyente, en la Disposición Transitoria Decimoctava de la misma, dispone que mientras la Ley Orgánica respectiva fije la oportunidad para la presentación del Proyecto de Ley de Presupuesto, éste será presentado anualmente dentro de los quince días primeros de las sesiones ordinarias de las Cámaras; que según el artículo 154 de la Constitución, comenzarán, sin necesidad de previa convocatoria, el día 2 de marzo de cada año. Ahora bien, la Ley Orgánica que actualmente regula esta

materia, es como dijimos, la Ley Orgánica de la Hacienda Nacional. Esta fue reformada en 16 de marzo de 1961, dejando sin efecto la referida Disposición Decimoctava Transitoria de la Constitución, al disponer en su artículo 181, ordinal 4º, que el Proyecto de Presupuesto General de Rentas y Gastos Públicos, con su correspondiente Exposición de Motivos, será sometido al Congreso por el Ministerio de Hacienda el día 2 de octubre de cada año. La razón de este cambio de fecha en la presentación del Proyecto de Presupuesto radica en el cambio habido en el ejercicio económico-fiscal anual, que de conformidad con el artículo 180 de la Ley Orgánica de la Hacienda Nacional vigente, comienza el lº de enero de cada año y termina el 31 de diciembre del mismo año, contrariamente a lo que disponía la Ley reformada y que había sido tradicional en nuestro régimen fiscal, y era que el ejercicio anual comenzaba el 1º de junio de cada año terminando el 30 de junio del año siguiente.

C.— *Indicaciones de la discusión del proyecto de ley.*

51.— Contrariamente a la Constitución de 1953, que no exigía la presentación del Proyecto de Ley de Presupuesto a una Cámara determinada, la Constitución vigente en su artículo 153, ordinal 1º establece, que es atribución de la Cámara de Diputados, iniciar la discusión del Presupuesto y de todo proyecto de Ley concerniente al régimen tributario.

D.— *El Proyecto de Ley en las Cámaras Legislativas.*

52.— Dispone la segunda parte del artículo 228 de la Constitución que las Cámaras podrán alterar las partidas presupuestarias, pero no autorizarán gastos que excedan el monto de las estimaciones de ingresos del respectivo Proyecto de Presupuesto.

Por lo demás, una vez presentado el Proyecto al Congreso, debe seguir el proceso normal de una Ley formal hasta su respectiva sanción[18] y promulgación.

E.— *Entrada en vigencia de la Ley de Presupuesto.*

53.— En la Constitución de 1953, artículo 81, ordinal 5º se dejaba establecido que era atribución de las Cámaras Legislativas actuando como cuerpos colegiadores, sancionar el Proyecto de Presupuesto de Ingresos y Gastos Públicos que presentare el Poder Ejecutivo Nacional, y que ese Proyecto, entraría en vigencia el primero de julio de cada año aun cuando no hubiese sido sancionado para tal fecha.

Ahora bien, la Constitución de 1961 eliminó de su articulado esta norma, y sólo dejó la indicada en la Disposición Transitoria Decimoctava, ya comentada. Sin embargo, ya vimos que la disposición Decimoctava de la Constitución ha dejado de aplicarse en virtud de la entrada en vigencia de la Ley Orgánica de la Hacienda Nacional de 16 de marzo de 1961. Esa misma reforma no establece como

[18] Capitulo V del Título V de la Constitución referente a la "Formación de las Leyes".

obligatorio que la Ley de Presupuesto entre en vigencia a partir del inicio del año económico, o sea, desde el 1º de enero de cada año, sino que su artículo establece que si para el primero de enero no se hubiese sancionado el Presupuesto del año económico que principia ese día, el Presupuesto anterior continuará vigente hasta que el nuevo sea promulgado.

F.— *Duración de la vigencia de la Ley de Presupuesto.*

54.— Como consecuencia de lo dicho anteriormente, la duración de la vigencia de la Ley de Presupuesto se prolonga hasta la promulgación de la Ley del año económico siguiente.

9.— *Las Obligaciones Nacionales.*

55.— En relación con las obligaciones del Poder Nacional, es aplicable el artículo 232 ya señalado de la Constitución, que dispone que el Estado no reconocerá otras obligaciones que las contraídas por órganos legítimos del Poder Público, de acuerdo con las Leyes.

10.— *La Contraloría General de la República.*

56.— El artículo 139, aparte tercero de la Constitución Nacional establece que el Congreso ejerce también el control de la Administración Pública Nacional en los términos establecidos en ella. La forma como el Congreso ejercerá ese Control está establecida en el Capítulo II del Título VIII que trata específicamente de la Contraloría General de la República.

A.— *Naturaleza de la Contraloría General de la República.*

57.— Según el artículo 236 de la Constitución, la Contraloría General de la República es un órgano auxiliar del Congreso en su función de Control sobre la Hacienda Pública, y gozará de autonomía funcional en el ejercicio de sus atribuciones.

B.— *El Contralor General de la República.*

a.— *Su carácter de Director General de la Contraloría General de la República.*

58.— La Contraloría General de la República, actuará bajo la dirección y responsabilidad del Contralor General de la República, tal como lo establece el artículo 237 de la Constitución.

b.— *Requisitos para ser Contralor General de la República.*

59.— El mismo artículo antes citado, establece que para ser Contralor General de la República se requiere ser venezolano por nacimiento, mayor de treinta años y de estado seglar.

c.— *Elección del Contralor General de la República.*

60.— Tal como establece el artículo 238 de la Constitución las Cámaras Legislativas, en sesión conjunta elegirán el Contralor General de la República dentro de los primeros treinta días de cada período constitucional.

d.— *Falta absoluta del Contralor General de la República.*

61.— En caso de falta absoluta del Contralor General de la República, las Cámaras Legislativas en sesión conjunta procederán a hacer una nueva elección para el resto del periodo Constitucional.

e.— *Falta Temporal del Contralor General de la República.*

62.— Establece el aparte 3º del artículo 238 de la Constitución que las faltas temporales y accidentales del Contralor General de la República y la interina, en caso de falta absoluta mientras provea la vacante, serán llenadas en la forma que determine la ley.

f.— *Informe anual al Congreso.*

63.— Dispone el artículo 239 de la Constitución, que el Contralor General de la República presentará anualmente al Congreso un informe sobre la actuación de la Contraloría o sobre la cuenta o cuentas que hayan presentado al Congreso los organismos y funcionarios obligados a ello. Igualmente presentará los informes que en cualquier momento le soliciten el Congreso o el Ejecutivo Nacional.

C.— *Función de la Contraloría General de la República.*

64.— De conformidad con lo establecido en el artículo 234 de la Constitución Nacional, correspondiente a la Contraloría General de la República, el Control, Vigilancia y Fiscalización de los ingresos, gastos y bienes nacionales, así como las operaciones realizadas a los mismos. La Ley determinará la organización y funcionamiento de la Contraloría General de la República, y la oportunidad, índole y alcance de su intervención. Actualmente esto está en la vigente Ley Orgánica de la Hacienda Nacional. Sin embargo, como ya hemos señalado, ya está concluida la elaboración del Proyecto de Ley Orgánica de Contraloría, que si es aprobado, regulará toda la materia a ella relativa.

11.— *La Noción del Fisco Nacional. Su crítica.*

A.— *La doble personalidad del Estado.*

65.— En la segunda mitad del siglo pasado tuvo gran auge la corriente jurídica que sostenía que el Estado obstenta una doble personalidad, según el carácter jurídico de su actuación. Cuando actúa ejerciendo funciones públicas, función privativa del Estado, es sujeto único de ellas. En cambio, puede también actuar realizando actos o negocios jurídicos de índole privada o patrimonial, como otra persona jurídica cualquiera. En el primer caso se dice que se trata del Estado Poder o de la "puissance publique", en tanto que en el segundo caso el Estado es persona jurídica al mismo título que las demás, y lleva el

nombre de Fisco, tal cual lo dispone el artículo 19 de la vigente Ley Orgánica de la Hacienda Nacional[19].

a.— *El Estado-Poder.*

66.— Según esta teoría, el Estado es en efecto titular de funciones atribuidas a sus órdenes de una manera exclusiva. Tales son las funciones públicas. En ejercicio de esas funciones, el Estado realiza una actividad primordial: los actos de autoridad o imperio.

Estos eran los actos en que la administración actuaba como autoridad, imponiéndose coactivamente a los administrados, en ejercicio de su imperium.

Nuestra Constitución vigente, contiene la explicita afirmación de la personalidad del Estado-Poder. Citemos algunos ejemplos: El Estado otorga la garantía de los derechos ciudadanos[20]. El Estado tiene sus propios fines[21]. El Estado solo puede poseer armamentos de guerra[22].

b.— *El Estado-Persona jurídica.*

67.— El Estado como sujeto de negocios jurídicos de índole privada o patrimonial es el Estado-Persona jurídica o Fisco. Según la teoría que comentamos, el

---

19 Sobre la Doble personalidad del Estado en Venezuela, la Sentencia de la Corte Federal y de Casación de 10 de maro de 1941 expuso: "La Hacienda Nacional, considerada como persona jurídica se denomina Fisco Nacional, formando así un organismo autónomo distinto de la entidad también autónoma y con personería jurídica denominada "La Nación". La personería jurídica de la Nación emerge del Código Civil que así lo declara, la de la Hacienda Nacional, en su aspecto de Fisco Nacional, emerge de su respectiva Ley Orgánica que como tal lo considera. Cuando la Nación en su carácter de persona jurídica actúa judicialmente, ya como demandante, ya como demandada, estará siempre integralmente representada por el funcionario a quien la Constitución Nacional asigna expresamente tal atribución, o sea, el Procurador General. El Fisco Nacional, como entidad autónoma provista de personería jurídica por la Ley Orgánica de la Hacienda Nacional, estará representada en juicio también por el Procurador General, pero con el carácter de Fiscal Nacional de Hacienda que le asigna la Ley Orgánica. Es en tal concepto que el artículo 12 de esta Ley ordena que toda demanda, oposición, sentencia o providencia que obre contra el Fisco Nacional, se participe por la vía más rápida al Procurador General de la Nación y al Contralor General. Es evidente, pues, que cuando se demanda integralmente a la Nación en su aspecto de persona jurídica, para que convenga en dar cumplimiento a alguna estipulación contractual que la obligue, o para que reconozca algún derecho derivado de un contrato o de la Ley, no es la Hacienda Pública en su fisonomía jurídica de Fisco Nacional a la que se requiere, siendo, naturalmente, al Representante de la Nación a quien debe pasarse la citación legal, correspondiente, a efecto de que acuda a defenderla. La Nación, investida de personería jurídica por el Código Civil, para todas sus controversias judiciales, tiene para la defensa de sus intereses un Representante especial creado por la Constitución Nacional y es el funcionario denominado Procurador General de la Nación".

20 De una manera literal en los artículos 72, 73, 77, 83, 98 y 106 de la Constitución.

21 Artículo 118 de la Constitución.

22 Artículo 138 de la Constitución.

Estado como persona jurídica realiza actos de gestión, que eran los actos en que la administración procedía igual que los particulares, según las formas de derecho privado.

Por otra parte, debemos señalar que el Código Civil incluye en el artículo 19, entre las personas jurídicas al Estado y las asociaciones, corporaciones y fundaciones licitas de carácter privado.

B.— *Crítica de esta diferenciación.*

68.— Modernamente ha dejado de utilizarse la distinta nomenclatura del Estado-Poder y Estado-Persona; pero a pesar de ello, continúa manteniéndose débilmente la diferencia entre una y otra especie de actos jurídicos: los actos administrativos (públicos, de autoridad) y los actos de carácter civil o mercantil (privados, de gestión), que quedan asimismo diferidos a distintas jurisdicciones, respectivamente: la jurisdicción contencioso-administrativa y la jurisdicción judicial.

Desde el punto de vista técnico es preferible distinguir la naturaleza del acto, sin que haya necesidad de referirlo a uno u otra personalidad: al Estado-Poder o al Estado-Persona. El acto estatal será siempre de Derecho Público, en tanto que el acto civil o mercantil pertenecerá al Derecho privado, y ello producirá como efecto la determinación de una distinta competencia para recuperarlos. En un caso, pertenecerá la competencia a Tribunales contencioso -administrativos, y en el otro a los Tribunales ordinarios.

Por otra parte, el Fisco fue, en efecto, concebido históricamente como un medio técnico para convertir en jurídica una parte de la actividad del Estado. Sin embargo, el Estado de Derecho, prototipo del Estado Moderno, se halla íntegramente regido por las reglas jurídicas, sin escisión posible. En tales condiciones no puede persistir la imagen de un Estado bifonte. Tal como decía Ferrara: "Su personalidad es única; sólo el ámbito en que se mueve es plurimo, y así como el hombre con dos trajes no por ello tiene dos figuras, el Estado que obra iure imperii no es el "sosia" del que obra iure gestionis'". En definitiva, el Estado ostenta una personalidad única que comporta un "status mixto". (A. Moles Caubet. La Personalidad Jurídica del Estado. Revista de la Facultad de Derecho, Nº 8, página 47).

La distinción entre Estado y Fisco, no existe en nuestra Constitución. Si bien habla algunas veces de Estado y otras veces de República, se refiere siempre a una sola y misma persona: al Estado como detentador del Poder Público.

En base a lo expuesto, somos de la opinión de que el concepto de Fisco Nacional como persona jurídica separada del Estado, debe desaparecer de nuestra legislación, ya que el sentido general de nuestra Constitución vigente no da cabida a dicha distinción de personalidades[23].

---

[23] Esta circunstancia puede notarse en la Sentencia de la Corte Federal y de Casación de 31 de julio de 1951, que expuso:

Este criterio lo ha acogido el Proyecto de Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, eliminando el concepto de Fisco Nacional de su articulado, entendido como persona jurídica.

Por otra parte, es conveniente señalar que el concepto de Fisco Nacional con personalidad jurídica propia, existe en las normas de Hacienda Nacional desde el Código de Hacienda de 1867, elaborado en una poca de la teoría del Derecho Público, bastante alejada de las nociones contemporáneas.

12.— *Los Institutos Autónomos.*

69.— Tradicionalmente, las normas generales que regulan los Institutos Autónomos en nuestro país, se encuentran en la Ley Orgánica de la Hacienda Nacional. Sin embargo, la proliferación de entes autónomos, con patrimonio propio e independiente del patrimonio del Estado, y con personalidad jurídica propia, ha producido que sienta la urgente necesidad de regular, con una legislación propia, todo lo relativo a los Institutos autónomos. Es por ello, por lo cual se ha elaborado una Ley Orgánica de Institutos Autónomos, actualmente en Proyecto, bajo la dirección del Profesor Antonio Moles Caubet.

La Constitución vigente, en su artículo 230, trae una disposición referente a Institutos Autónomos, que establece que sólo por Ley, y de conformidad con la Ley Orgánica respectiva, podrán crearse Institutos autónomos. Esta disposición, tiene por objeto, lo que se había considerado una gran necesidad, y es limitar las facultades del Ejecutivo Nacional para crear Institutos Autónomos. Estas facultades estaban determinadas en la Constitución derogada de 1953, artículo 108, ordinal 3º, que establecía que el Presidente de la República en Consejo de Ministros podía crear nuevos servicios públicos autónomos o dependientes de la administración nacional, y suprimir y modificar los que existían. Pues bien, con la nueva Constitución, sólo podrán crearse nuevos institutos autónomos por Ley. Respecto a los servicios públicos sin autonomía patrimonial y jurídica, el Presidente de la República en Consejo de Ministros, puede decretar su creación, modificación o supresión, pero con las siguientes limitaciones:

"En verdad que el Fisco Nacional es persona jurídica y que a este se refiere expresamente el artículo 15 de la Ley Orgánica de la Hacienda Nacional. Mas, para el caso de autos tal circunstancia carece de interés, pudiendo considerarse como sinónimos Fisco Nacional y Nación; existe la misma razón jurídica, política o económica que tuvo en cuenta el Legislador para eximir de prestar fianza al Fisco Nacional; tan solvente es la Nación como el Fisco; es la Nación la que en definitiva paga o recibe por intermedio de su Administrador o Tesorero, el Fisco Nacional. Basta para evidenciar esta verdad la definición que de Fisco Nacional hace la Ley antes citada: Articulo 19 "La Hacienda Nacional comprende los bienes, rentas y deudas que forman el activo y el pasivo de la Nación, y todos los demás bienes y rentas cuya administración corresponde al Poder Federal. La Hacienda, considera como persona jurídica, se denomina Fisco Nacional". Por último, en el Título Preliminar de la citada Ley se habla indistintamente de "Nación, Fisco y Fisco Nacional".

1.— En caso de urgencia comprobada.

2.— Durante el receso del Congreso; y

3.— Con la autorización de la Comisión Delegada del Congreso. Así lo establece el artículo 190 de la Constitución, en su ordinal 111º.

Creemos conveniente señalar algunas normas fundamentales del Proyecto de Ley Orgánica de Institutos Autónomos[24]. En efecto, el artículo 1º del Proyecto define los Institutos Autónomos en la forma siguiente: "Tienen el carácter de Institutos Autónomos, las personas jurídicas especialmente creadas conforme a las prescripciones de esta Ley Orgánica, con un patrimonio propio, para realizar cualquiera de las finalidades en ella señaladas". El artículo segundo, define esas finalidades, en la forma siguiente: "Será objeto de los Institutos Autónomos, regir, organizar o ejecutar, por cuenta de la Administración del Estado, alguna de estas actividades:

1.— Los servicios públicos administrativos: Se consideran servicios públicos administrativos, a los efectos de la presente Ley, las prestaciones cuya generalidad y continuidad deba asumir o asegurar el Estado en virtud de una disposición legal;

2.— Los demás cometidos que, no siendo servicios públicos administrativos, comprendan:

a.— La elaboración, conservación y difusión de los bienes del saber y la cultura;

b.— Las medidas protectoras de la salud pública;

c.— Los auxilios, beneficios y tutelas que constituyen la asistencia social;

d.— El fomento, la consecución y la coordinación del desarrollo económico-social".

De la enumeración que trae este artículo, se deduce que uno de los fines del Proyecto de Ley, es limitar a ciertas actividades, la existencia de Institutos Autónomos. En efecto, el artículo tercero del Proyecto, dispone que, las actividades no indicadas en la Ley, como objeto de los Institutos Autónomos que, por su naturaleza industrial o comercial, se encuentren incluidos en el Código de Comercio, se desempeñarán en su caso, por el Estado, mediante empresas públicas de las que éste sea partícipe o único accionista.

13.— *El Procurador General de la República.*

70.— Las atribuciones que según la Constitución de 1958 estaban atribuidas al Procurador General de la Nación, fueron modificadas en la Constitución

[24] Elaborado en la Comisión de Administración Pública.

vigente de 1961, en el sentido de atribuir ciertas de esas facultades al Procurador General de la República[25], y otras al Fiscal General de la República[26]. En esta delimitación de funciones, y en relación con la Hacienda Pública Nacional, le corresponde al Procurador General de la República, representar y defender judicialmente o extrajudicialmente los intereses patrimoniales de la República.

La importancia de la reforma introducida por la Constitución de 1961, consiste en la separación de la "Abogacía del Estado" ejercida por el Procurador General de la República, del Ministerio Público ejercido por el Fiscal General de la República.

IV. LA HACIENDA PÚBLICA ESTADAL

1. *Nociones Previas.*

71.— Ante todo, creemos necesario justificar el Título de este Capítulo, al emplear la palabra "Estadal" en vez de "Estatal".

Según el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, "Estadal" significa: "Medida longitudinal tomada de la estatura reglar del hombre, que se ha usado para apreciar alturas y profundidades, y que tiene cuatro varas, equivalente a tres metros de largo y 334 milímetros". Por el contrario, la palabra Estatal, significa "Perteneciente o relativo al Estado".

Sin embargo, de la Exposición de Motivos como del propio texto constitucional de 1961, se desprende la utilización del término "estadal" para referirse a los Estados Federados. La especificación de esto consta en la propia Exposición de Motivos cuando dice textualmente: "consideró la Comisión que por razones históricas ... conviene conservar la denominación "Estados" para las entidades políticas fundamentales que integran la República; y para distinguir lo relativo a dichas entidades, de lo que es competencia del Estado Federal, se pronunció por usar el neologismo "estadal", considerando que el calificativo "Estatal" se atribuye más bien a la unidad política nacional constituida por el "Estado".

El Poder Federal como integrante del Poder Público, es detentado por las personas jurídico-públicas, denominadas Estados, que según el artículo 16 de la Constitución son entidades político-autónomas e iguales.

2. *La Hacienda Pública Estadal.*

72.— Cada Estado de la República tiene un conjunto de bienes, ingresos y obligaciones, y ello es precisamente lo que constituye la Hacienda Pública Estadal.

---

25 Artículo 203 de la Constitución.

26 Artículo 220 de la Constitución.

La Administración de la Hacienda Pública Estadal, corresponde en cada Estado al Poder Ejecutivo Estadal, según determina el artículo 17 de la Constitución. Su organización corresponde al Poder Legislativo Estadal, según señala el artículo 20 de la Constitución. Y su control corresponde a la Contraloría del Estado.

Por otra parte, podemos señalar, que ciertos Estados de la República tienen su propia Ley Orgánica de Hacienda Estadal, que regula sus respectivas Haciendas. En efecto actualmente están vigentes entre otras las siguientes leyes: La Ley Orgánica de Hacienda del Estado Anzoátegui de 28 de junio de 1961; la Ley Orgánica de Hacienda del Estado Miranda de 27 de julio de 1961; la Ley Orgánica de Hacienda del Estado Cojedes, de 26 de junio de 1961; la Ley Orgánica de Hacienda del Estado Lara de 22 de julio de 1961; la Ley Orgánica de Hacienda del Estado Aragua de 27 de junio de 1953; el Estatuto de Hacienda del Estado Táchira de 28 de diciembre de 1951; la Ley Orgánica de Hacienda del Estado Trujillo de 22 de diciembre de 1961; la Ley Orgánica de Hacienda del Estado Portuguesa de 19 de julio de 1961.

Sin embargo, y tal como hemos señalado anteriormente, dispone el artículo 233 de la Constitución, que las disposiciones que rigen la Hacienda Pública Nacional regirán la administración de la Hacienda Pública de los Estados en cuanto sean aplicables.

3.— *Principios constitucionales que rigen la Hacienda Estadal.*

73.— Las normas constitucionales establecidas en el Título VIII de la Constitución, son aplicables a la Hacienda Estadal por referirse a la Hacienda Pública. Por tanto, todos los principios constitucionales señalados en la Parte 3 de este estudio correspondientes a la Hacienda Nacional, son aplicables a la Hacienda Estadal, en cuanto no sean contrarios a los principios constitucionales que señalemos en esta Parte 4[27].

4.— *Los Bienes Estadales.*

74.— La única referencia que hace la Constitución a los bienes de los Estados, está comprendida en el ordinal 3º del artículo 17 de la Constitución, por el cual se dispone que es de la competencia de cada Estado, la administración de sus bienes[28].

---

27 Véase Nº 7 y siguientes.

28 En materia de Tierras Baldías de los Estados de la Corte Federal en sentencia de 15 de julio de 1955 ha señalado lo siguiente: "Respecto de los terrenos baldíos, la propiedad de los Estados... sobre ellos, es consecuencia de la presunción que a su favor establece el artículo 2 de la Ley de Tierras Baldías y Ejidos, precepto ese que más que presumir estatuye dicha propiedad cuando establece: "Los terrenos baldíos de los Ejidos son del dominio privado de ellos, y los existentes en el Distrito Federal, en los Territorios Federales y en las Islas del Mar de las Antillas, son del dominio privado de la Nación...". En la misma materia, la misma Corte en sentencia de 4 de noviembre de 1952 ha establecido: La Corte desecha el criterio sustentado por el actor, de

5.— *Los ingresos Estadales.*

75.— Los Estados tienen una competencia residual respecto a la competencia del Poder Nacional y del Poder Municipal.

En efecto, el artículo 17, ordinal 7º, dispone que es de la competencia de cada uno de los Estados todo lo que no corresponda, de conformidad con la Constitución, a la competencia Nacional o Municipal.

Por otra parte, el mismo artículo 17 en su ordinal 3º establece que es de competencia de cada uno de los Estados, la administración de sus bienes y la inversión del situado constitucional y demás ingresos que le correspondan, con sujeción a lo dispuesto en los artículos 229 de la Constitución (referente al situado constitucional) y 235 (referente a la posibilidad de extensión de las funciones de la Contraloría General de la República a las administraciones estadales) de la misma Constitución.

Examinemos los ingresos, que, según nuestra Constitución, pueden tener los diversos Estados de la República:

A.— *Ingresos Estadales.*

a.— *Ingresos Ordinarios.*

a´.— *Prohibiciones constitucionales a los Estados en materia impositiva.*

76.— La Constitución vigente, en su artículo 18 establece unas prohibiciones en materia impositiva a los Estados. Veamos:

a´´.— Los Estados no podrán crear aduanas ni impuestos de importación, exportación o de tránsito sobre bienes extranjeros o nacionales, o sobre las demás materias rentísticas de competencia nacional[29] o municipal[30].

---

que según el alcance del parágrafo único del artículo 21 de la Ley Orgánica de la Hacienda Nacional, los bienes baldíos pertenecientes a los Estados se equiparán a los nacionales, y, por ende, afirma el actor, "toda disposición legal que rija a los bienes nacionales debe aplicarse a los baldíos". El sentido de la mencionada disposición está al margen de la interpretación que ha querido atribuirle el demandante. Ella estatuye que "los bienes pertenecientes a los Estados y que administra el Poder Federal, conforme a la Constitución Nacional, se entienden sometidos al mismo régimen que los bienes nacionales, salvo lo que dispongan las leyes especiales que rijan aquellos bienes". Esa igualdad en cuanto a la sumisión del régimen es en lo referente a la Administración de los mencionados bienes baldíos, sin que pueda llegarse a la conclusión de que tal circunstancia haga variar el derecho de propiedad que corresponde a los Estados como titulares efectivos de las tierras baldías ubicadas en sus respectivas jurisdicciones".

29 Véase Nos. 26 y siguientes.

30 Véase Nos 94 y siguientes.

b´´.— Los Estados no podrán gravar bienes de consumo antes de que entren en circulación dentro de su territorio.

c´´.— Los Estados no podrán prohibir el consumo de bienes producidos fuera de su territorio, ni gravarlos en forma diferente a los producidos en él.

d´´.— Los estados no podrán crear impuestos sobre el ganado en pie o sobre sus productos o sub-productos

b´.— *Impuestos sobre el consumo de bienes*

77.— De la lectura de las prohibiciones señaladas anteriormente con las letras b´´ y c´´, se deduce que los Estados si pueden crear impuestos sobre el consumo de bienes, con sujeción a las normas siguientes:

a´´.— Bienes producidos en su territorio.

78.— Los Estados pueden gravar bienes de consumo después que entren en circulación dentro de su territorio.

b´´.— Bienes producidos fuera de su territorio.

79.— Los Estados pueden gravar bienes de consumo producidos fuera de su territorio, en la misma forma que graven los producidos dentro de su territorio.

En materia de impuestos estadales sobre el consumo de bienes, podemos citar las Leyes de Impuesto sobre Consumo del Estado Zulia de 11 de octubre de 1948[31], la de 28 de enero de 1954, y el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre Consumo de 20 de mayo de 1943[32].

b.— *Ingresos Extraordinarios.*

a´.— *Ingresos provenientes de la administración de los bienes estadales.*

80.— Los productos provenientes del arrendamiento o enajenación de los bienes estadales son ingresos de los Estados[33].

b´.— *Ingresos provenientes de las Operaciones de Crédito Público.*

81.— Tal como lo establece el artículo 17, ordinal 4º de la Constitución, es de competencia de cada uno de los Estados el uso del Crédito Público, con las limitaciones y requisitos que establecen las leyes nacionales, es decir, la Ley de

---

31 Publicada en la Gaceta Oficial del Estado Zulia Nº 10 extraordinaria de fecha 11 de octubre de 1948.

32 Publicado en la Gaceta Oficial del Estado Zulia Nº 1614 de 3 de mayo de 1944.

33 Véanse las sentencias citadas en la Nota Nº 28.

Crédito Público de 12 de agosto de 1959, publicada en la Gaceta Oficial de la República Nº 26035 de 13 de agosto de 1959.

Ha sido eliminada de la Constitución de 1961, la prohibición que señalaba la Constitución derogada en 1953, por la cual los Estados no podían contratar empréstitos en el exterior[34].

B.— *Ingresos provenientes del situado constitucional.*

a.— *Constitución del situado constitucional.*

82.— El artículo 229 de la Constitución establece que en la Ley de Presupuesto Nacional se incluirá anualmente, con el nombre de situado, una partida que se distribuirá entre los Estados, el Distrito Federal y los territorios Federales en la forma siguiente: un treinta por ciento (30%) de dicho porcentaje, por partes iguales y el setenta por ciento (70%) restante, en proporción a la población de cada una de las citadas entidades. Esta partida no será menor del doce y medio por ciento (12½%) del total de ingresos ordinarios estimados en el respectivo presupuesto, y este porcentaje mínimo aumentará anual y consecutivamente, a partir del presupuesto del año 1962 inclusive, en un medio por ciento (½ %) por lo menos, hasta llegar a un mínimo definitivo que alcance a un quince por ciento (15 %). En caso de disminución de los ingresos que imponga un reajuste del Presupuesto, el situado será reajustado proporcionalmente.

b.— *Inversión del situado constitucional.*

83.— Por otra parte, el artículo 17, ordinal 3º dispone que es de competencia de cada uno de los Estados, la inversión del situado constitucional, con sujeción a lo establecido en los artículos 229 y 235 de la Constitución, que señalaremos seguidamente.

b´.— Inversión del situado constitucional.

84.— El artículo 229 de la Constitución señala, que la Ley podrá dictar normas para coordinar la inversión del situado constitucional, con planes administrativos desarrollados por el Poder Nacional, y fijar límites a los emolumentos que devenguen funcionarios y empleados de las entidades federales.

La intervención de la Contraloría General de la República[35] la veremos al tratar de la Contraloría de los Estados[36].

C.— *Ingresos provenientes de asignaciones económicas especiales relacionadas con los bienes que administra el Poder Nacional.*

85.— Establece el artículo 136, ordinal 10 de la Constitución, que la ley establecerá un sistema de asignaciones económicas especiales en beneficio de

---

34 Artículo 17, ordinal 19 de la Constitución de 1953.

35 Artículo 235 de la Constitución.

36 Véase Nº 88.

los Estados en cuyo territorio se encuentren situados los bienes que administra el Poder Nacional, tales como las minas e hidrocarburos, salinas y ostrales de perlas; sin perjuicio de que también puedan establecerse asignaciones especiales en beneficio de otros Estados. En todo caso, dichas asignaciones estarán sujetas a las normas de coordinación previstas en el artículo 229 de la Constitución ya citado, referente al situado constitucional[37].

6. *Los Gastos Estadales.*

86.— Señala el artículo 20, ordinal 3º, aparte segundo de la Constitución, que el total de gastos autorizados por la Ley de Presupuesto Estadal no podrán exceder en ningún caso de la estimación de los ingresos del respectivo período, hecha por el Gobernador en el Proyecto presentado a la Asamblea Legislativa.

7. *El Presupuesto Estadal.*

87.— En materia del Presupuesto, los Estados tienen su propia Ley de Presupuesto de gastos e ingresos públicos estadales.

Según establece el artículo 23 de la Constitución, el Proyecto de Ley de Presupuesto debe ser presentado a la Asamblea Legislativa por el Gobernador del Estado. Las Asambleas Legislativas de los Estados, de conformidad con lo establecido en el artículo 20, ordinal 3º de la Constitución, tienen la atribución de sancionar la Ley de Presupuesto del Estado.

Por otra parte, podemos señalar que los principios constitucionales determinados en el análisis de la Hacienda Pública Nacional, son aplicables en materia de gastos y presupuesto a la Hacienda Pública Estadal[38].

8. *La Contraloría Estadal.*

88.— Los Estados tienen su propia Contraloría encargada del control, vigilancia y fiscalización de los ingresos, gastos y bienes estatales, así como las operaciones relacionadas a los mismos. En este sentido podemos citar, la Ley de Contraloría del Estado Anzoátegui de 8 de julio de 1959; la Ley de Contraloría del Estado Aragua de 28 de junio de 1960; la Ley de Contraloría del Estado Miranda de 19 de octubre de 1962; la Ley de Contraloría del Estado Táchira de 11 de diciembre de 1961 y la Ley de Contraloría del Estado Trujillo de 20 de diciembre de 1962.

Sin embargo, el artículo 235 de la Constitución establece que las funciones de la Contraloría General de la República podrán extenderse a las administraciones estadales sin menoscabo de la autonomía que a éstas garantiza la Constitución[39].

---

37 Véase Nº 84.

38 Véase Nº 44 y 49.

39 Véase Nº 56 y siguiente.

V. LA HACIENDA PÚBLICA MUNICIPAL.

1.— *Nociones Previas.*

89.— El Poder Municipal como integrante del Poder Público es ejercido por los Municipios, que según el artículo 25 de la Constitución constituyen la unidad política primaria y autónoma dentro de la organización nacional, siendo personas jurídicas.

2.— *La Hacienda Pública Municipal.*

90.— Cada Municipio de la República tiene un conjunto de bienes, ingresos y obligaciones, y ella es lo que constituye la Hacienda Pública Municipal.

Todas las citas legislativas referentes a los Municipios, se harán únicamente respecto al Municipio del Distrito Federal. En esta forma, la Hacienda Pública Municipal del Municipio del Distrito Federal está dirigida por la Ordenanza sobre Hacienda Municipal de 9 de diciembre de 1942 publicada en la Gaceta Municipal Nº 5998 de 10 de diciembre de 1942.

3.— *Principios constitucionales que rigen la Hacienda Pública Municipal.*

91.— Tal como hemos dejado dicho, las disposiciones sobre Hacienda Pública Nacional regirán la Hacienda Pública Municipal en cuanto sean aplicables, como lo establece el artículo 233 de la Constitución[40].

Por otra parte, las normas constitucionales establecidas en el Título VII de la Constitución, son aplicables a la Hacienda Pública Municipal por referirse a la Hacienda Pública.

Por tanto, los principios constitucionales que hemos sistematizado alrededor de la Hacienda Pública Nacional, son aplicables a la Hacienda Pública Municipal, en cuanto no se contradigan con los principios que expondremos a continuación.

4.— *Los Bienes Municipales.*

92.— Los bienes Municipales están comprendidos principalmente por los Ejidos. Según el artículo 32 de la Constitución, dichos Ejidos son inalienables e imprescriptibles. Pueden, sin embargo, enajenarse en las formas que veremos más adelante[41].

Por otra parte, son terrenos Ejidos de conformidad con el artículo 3º de la Ley de Tierras Baldías y Ejidos:

A.— Los que en concepto de tales han venido gozando varios Concejos y poblaciones de la República que arrancan de la época colonial.

---

40 Véase Nº 16.

41 Véase Nº 97.

B.— Los que hayan sido adquiridos como ejidos por los respectivos Municipios de conformidad con las leyes que han regido anteriormente acerca de la materia.

C.— Los resguardos de las extinguidas comunidades indígenas. Respecto de estos terrenos, se respetarán los derechos adquiridos individualmente por los poseedores de fracciones determinadas, conforme a la Ley de 8 de abril de 1904 y los derechos adquiridos por prescripción.

D.— Los terrenos baldíos y privados que pasen al dominio de los Municipios que los soliciten y los obtengan de conformidad con las disposiciones de la presente Ley.

5. *Los Ingresos Municipales.*

93.— Dispone el artículo 29 de la Constitución que la autonomía municipal, comprende entre otras materias, la creación, recaudación e inversión de sus ingresos. Además, es de competencia Municipal, el Gobierno y administración de los intereses peculiares de la entidad, en particular, cuando tenga relación con sus bienes o ingresos.

A.— Ingresos Municipales.

a.— *Ingresos ordinarios.*

a´.— *Prohibición constitucional en materia impositiva.*

94.— El artículo 34 de la Constitución dispone que los Municipios estarán sujetos a las limitaciones establecidas en el artículo 18 de la Constitución, ya analizado[42] y no podrán gravar los productos de la agricultura, la cría y la pesquería de animales comestibles, con otros impuestos que los ordinarios sobre detales de comercio[43].

b´.— *Ingresos ordinarios.*

95.— Dispone el artículo 31 de la Constitución, que los Municipios pueden tener los siguientes ingresos:

a´´.— El producto de sus ejidos y bienes propios.

---

42 Véase Nº 76.

43 Sobre los Impuestos sobre el Ganado, la Corte Federal y de Casación, en sentencia de 26 de julio de 1943 dispuso:

"La patente establecida sobre el ramo de industria denominado "Estable" grava directamente el ganado en pie o de una manera indirecta y por anticipado sus productos y subproductos, tal como si se establecieran patentes sobre hatos y potreros; y precisamente los artículos 17 y 18 de la Constitución Nacional (Artículos 18 y 34 de la Constitución de 1961) prohíben a las Municipalidades crear sus impuestos o contribuciones".

b´´.— Las tasas por el uso de sus bienes o servicios. Esto lo constituye por ejemplo, las tarifas de Parquímetros fijadas en el Distrito Federal por Resolución del Concejo Municipal de 19 de mayo de 1954[44].

c´´.— Las patentes sobre industria y comercio fijadas en el Distrito Federal por Ordenanza de 24 de septiembre de 1958, publicada en la Gaceta Municipal Nº 56 Extraordinaria de 17 de noviembre de 1958.

d´´.— Las patentes sobre vehículos establecidas en el Distrito Federal por Ordenanza del Concejo Municipal de 5 de febrero de 1962 publicada en la Gaceta Municipal Nº 10.591 de 31 de enero de 1962.

e´´.— Los impuestos sobre inmuebles urbanos, establecidos en el Distrito Federal por Ordenanza de Casas, Edificios y terrenos sin construir de fecha 10 de octubre de 1950 publicada en la Gaceta Municipal de esta misma fecha Nº 7203, y modificados los aforos por Ordenanza de 23 de septiembre de 1960 publicada en la Gaceta Municipal de 25 de octubre de 1960, Nº 10.203.

f´´.— Impuestos sobre espectáculos públicos. En el Distrito Federal, dichos impuestos están establecidos por la Ordenanza sobre Impuestos al valor de billetes de Espectáculos Públicos de 21 de octubre de 1936, modificada por Decreto del Consejo Municipal de 13 de febrero de 1946 publicada en Gaceta Municipal Nº 6486 de misma fecha.

g´´.— Las multas que impongan las autoridades municipales, y las demás que legalmente le sean atribuidas. Y

h´´.— Los demás impuestos, tasas y contribuciones especiales que crearen de conformidad con la Ley. Entre éstos tenemos en el Distrito Federal, el Impuesto sobre Apuestas Lícitas, creado por Ordenanza de 26 de octubre de 1959 publicada en la Gaceta Municipal Extraordinaria Nº 88 de esa misma fecha.

---

44 En materia de Tasas Municipales, la Sentencia de 11 de octubre de 1943 la Corte Federal y de Casación señaló:

"No se refieren las disposiciones de la Ordenanza Municipal sobre aguas de la Quebrada "Maguase" a ninguno de los impuestos o contribuciones prohibidas por la Constitución Nacional en los artículos 17 y 18 (artículos 18 y 34 de la Constitución de 1961). Y si bien bajo un aspecto de economía agrícola pudiera ser censurada la creación de impuestos sobre regadíos en nuestro País, que, al contrario, deben ser y son, objeto de preocupación, aliento y desarrollo, no es eso materia o cuestión que atañe a esta Corte, como en tantas oportunidades lo ha hecho constar. Pero conforme a los términos del artículo 6 del mencionado estatuto municipal no es propiamente un impuesto, sino una tasa o remuneración de un servicio de suministro de aguas de la Quebrada Maguase, que el citado artículo niega que pertenezca a persona o familia alguna".

b.— *Ingresos extraordinarios.*

a´.— *Operaciones de Crédito Público.*

96.— Se encuentran entre los ingresos extraordinarios el permitido por el artículo 33 de la Constitución, contrariamente a la Constitución de 1953, que prohibía a los Municipios contratar créditos con el exterior. En efecto, según la nueva Constitución, los Municipios podrán hacer uso del crédito público con las limitaciones y requisitos que establezca la Ley de Crédito Público.

b´.— *Enajenación de Ejidos, y bienes propios.*

97.— El artículo 32 de la Constitución establece que sólo podrán enajenarse los ejidos para construcciones en los casos establecidos en las Ordenanzas Municipales y previa las formalidades que las mismas señalen. También podrán enajenarse con fines de reforma agraria aquéllos que determine la ley, pero siempre se dejarán a salvo los que requiera el desarrollo de los núcleos urbanos. El artículo 11º de la Ley de Reforma Agraria de 22 de febrero de 1960 publicada en la Gaceta Oficial Nº 611 Extraordinaria de 19 de marzo de 1960, establece que los Ejidos quedan afectados a la Reforma Agraria, y en el artículo 13 establece que quedan sin efecto las formalidades establecidas en la Ley Orgánica de la Hacienda Nacional referentes a la enajenación de inmuebles.

B.— *Ingresos Eventuales.*

98.— El artículo 31 de la Constitución en su ordinal 5º establece que son también ingresos de los Municipios las subvenciones estadales o nacionales y los donativos. Entre estos ingresos eventuales, dispone el artículo 229 de la Constitución referente al situado constitucional; que la Ley Orgánica respectiva determinará la participación que corresponde a las entidades municipales en el situado constitucional.

6.— *Los Gastos Municipales.*

99.— A pesar de que en el Capítulo IV del Título I de la Constitución referente a los Municipios no se establece disposición alguna sobre los gastos Municipales, hemos dejado dicho que de conformidad con el artículo 233 de la Constitución, las disposiciones que rigen la Hacienda Pública Nacional, regirán la Hacienda de los Municipios en cuanto sean aplicables[45].

7.— *El Presupuesto Municipal.*

100.— Es característica de la autonomía Municipal la libre gestión en las materias de competencia del Municipio, tal como lo establece el artículo 29 de la Constitución. En tal sentido, cada Municipio tiene su presupuesto de gastos e ingresos municipales, regidos por los principios constitucionales establecidos al hablar de la Hacienda Pública Nacional[46].

---

45 Véase Nº 44.

46 Véase Nº 49 y siguientes.

8.— *La Contraloría Municipal.*

101.— La Contraloría Municipal tiene a su cargo el control, vigilancia y fiscalización de los ingresos, gastos y bienes municipales, así como de las operaciones relativas a los mismos. En el Distrito Federal, la Contraloría Municipal está regida por la Ordenanza sobre Contraloría Municipal del Distrito Federal de 15 de noviembre de 1968 publicada en la Gaceta Municipal Extraordinaria Nº 55 y por acuerdo de 16 de enero de 1960 publicado en la Gaceta Municipal de 20 de enero de 1960, Nº 9969.

Por otra parte, debemos observar que según el artículo 235 de la Constitución, las funciones de la Contraloría General de la República podrán extenderse por Ley a las administraciones municipales sin menoscabo de la autonomía que a éstas garantiza la Constitución[47].

47 Véase Nº 66 y siguientes.

2. SOBRE EL PROCESO DE ELABORACIÓN DE LAS NORMAS RELATIVAS AL SISTEMA TRIBUTARIO EN LA CONSTITUCIÓN DE 1999

Allan R. Brewer-Carías
Profesor de la Universidad Central de Venezuela
Miembro de la Asamblea Nacional Constituyente de 1999

En este merecido *Libro Homenaje a Gabriel Ruan Santos*, destacado y reconocido administrativista, y apreciado amigo desde hace muchos años; en el cual honrosamente se me ha invitado a participar, pensé que una forma de testimoniarle mi afecto intelectual en esta Obra, era escribiendo sobre el proceso de elaboración de las normas en materia tributaria, y de mi fallido intento personal de participación en ello durante las reuniones de la Comisión Constitucional de la Asamblea Nacional Constituyente celebradas durante unas semanas del mes de octubre de 1999.

En aquella ocasión, los miembros de la Comisión Constitucional tuvimos la tarea de intentar integrar un anteproyecto de Constitución para presentarlo ante la Asamblea, partiendo del contenido de veinte proyectos de partes que se habían preparado en forma asilada por diversas Comisiones que habían sido designadas a tal efecto (que totalizaban cerca de 800 artículos), y que trabajaron durante unas semanas entre septiembre y octubre de 1999. En ese proceso, cuando en la Comisión Constitucional llegó el momento de revisar y trabajar en la integración de las normas sobre el sistema tributario, muy deficientemente presentadas por la respectiva Comisión de lo Económico y Social, el profesor Ruan, indirectamente, y posiblemente de ello no se acuerda, me prestó invalorable ayuda, al enviarme diversos estudios y documentos que habían sido elaborados en el seno de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario sobre el tema. Para los Constituyentes que no estábamos afiliados a los grupos mayoritarios de la Asamblea que seguían las líneas del Gobierno, nos fue muy difícil disponer de asistencia documental alguna, de manera que todo el trabajo lo teníamos que hacer en solitario. De allí lo importante que fue para mí recibir aquél material, pues me sirvió de orientación para trabajar en dicha Comisión Constitucional, tratando de integrar un texto de normas en materia tributaria, partiendo evidentemente de lo que había sido sometido a la Comisión pero

teniendo en cuenta lo que ya se había revisado y discutido relacionado con la materia, en relación con otras secciones de la Constitución.

Mis esfuerzos por incorporar en la Constitución un articulado en la materia acorde con lo que estimé eran las necesidades constitucionales en ese momento y conforme a las discusiones que ya habíamos tenido de los documentos de casi todas las Comisiones, sin embargo fracasó en medio de acusaciones de toda índole que se formularon contra mí, por razones políticas, por un grupo de constituyentes afectos al partido de gobierno, acusándome insensatamente de querer introducir al anteproyecto normas supuestamente no aprobadas, cuando no había texto alguno que hubiera sido "aprobado". La consecuencia fue que el texto de normas sobre el sistema tributario quedó exactamente reducido a los dos artículos que había presentado la Comisión respectiva, con la consecuencia de que, al menos en mi criterio, dicha parte resultó, como quedó redactada, entre las más deficientes de la Constitución.

Dichas dos normas que regulan el "sistema tributario" en la Constitución de 1999 en efecto son las siguientes:

> ***Artículo 316.*** El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos[1].
>
> ***Artículo 317.*** No podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.
>
> No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales.
>
> La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente.
>
> En el caso de los funcionarios públicos o funcionarias públicas se establecerá el doble de la pena.
>
> Toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos. Esta disposición no limita las facultades extraordinarias que acuerde el Ejecutivo Nacional en los casos previstos por esta Constitución.
>
> La administración tributaria nacional gozará de autonomía técnica, funcional y financiera de acuerdo con lo aprobado por la Asamblea Nacional y su

[1] La norma tiene su antecedente directo en el artículo 223 de la Constitución de 1961. En ejecución de la misma desde 2001 se sancionó el Código Orgánico Tributario (Ley Nº 42*), Gaceta Oficial* Nº 37.305 de 17-10-2001.

máxima autoridad será designada por el Presidente o Presidenta de la República, de conformidad con las normas previstas en la ley.[2]

Aparte de estas normas, además, quedaron regadas en el texto constitucional, otras relativas al sistema tributario, en otras secciones y capítulos, especialmente las de los artículos. 156, 167, 179, 180, Disposiciones Transitorias Cuarta y Quinta.

Sobre esta regulación del sistema tributario, durante el funcionamiento de la Asamblea Nacional tuve la ocasión de presentar mis observaciones por escrito, que quedaron plasmadas en tres informes generales que presenté y que fueron: uno, sobre la necesidad de regular constitucionalmente algunos principios del sistema tributario que fue dirigido a la Comisión Constitucional de fecha 13 de octubre de 1999; otro, contentivo de una explicación del proceso de integración normativa de las disposiciones tributarias efectuado en la Comisión Constitucional, dirigido al presidente y demás miembros de la Asamblea Nacional Constituyente el 17 de octubre de 1999; y el último, sobre el régimen constitucional del sistema tributario en comunicación dirigida al presidente y demás miembros de la Asamblea Nacional Constituyente en fecha 29 de octubre de 1999.

Esos tres textos configuran las tres primeras partes de este escrito;[3] estando la cuarta parte destinada a recoger mis intervenciones orales y propuestas escritas formuladas durante las sesiones de la Asamblea Nacional Constituyente, cuando se discutieron y aprobaron las normas sobre el sistema tributario del proyecto de Constitución.[4]

Son documentos que en algo pueden ser de utilidad para los interesados en saber algo más del proceso de elaboración de las normas tributarias de la Constitución de 1999.

I. LA NECESIDAD DE REGULAR CONSTITUCIONALMENTE ALGUNOS PRINCIPIOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO

En la comunicación dirigida al Presidente de la Comisión Constitucional el 13 de octubre de 1999, en pleno proceso de integración normativa del anteproyecto de Constitución, expuse lo que fue mi criterio y mis propuestas sobre la necesidad de regular constitucionalmente los principios del sistema tributario, con el siguiente texto:

---

2 La norma tiene su antecedente en los artículos 224 y 225 de la Constitución de 1961. En ejecución de la misma desde 2001 se dictó la Ley del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (Ley Nº 53), *Gaceta Oficial* Nº 37.320 de 08-11-2001

3 Los textos de los informes pueden leerse también en de Allan R. Brewer-Carías, *Debate Constituyente* (Aportes a la Asamblea Nacional Constituyente), Tomo III, Fundación de Derecho Público, Editorial jurídica Venezolana, Caracas 1999.

4 Los textos de las intervenciones orales y votos salvados pueden leerse también en el *Diario de Debates,* Asamblea Nacional Constituyente, Caracas 1999.

1. El régimen tributario en la Constitución de 1961

La Constitución de 1961 establece las siguientes escuetas normas relativas al sistema tributario:

> "*Artículo 223*. El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de la progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida del pueblo.
>
> *Artículo 224*. No podrá cobrarse ningún impuesto u otra contribución que no esté establecido por ley, ni concederse exenciones ni exoneraciones de los mismos sino en los casos por ella previstos.
>
> *Artículo 225*. No podrá establecerse ningún impuesto pagadero en servicio personal.
>
> *Artículo 226*. La ley que establezca o modifique un impuesto u otra contribución deberá fijar un término previo a su aplicación. Si no lo hiciere, no podrá aplicarse sino sesenta días después de haber quedado promulgada.
>
> Esta disposición no limita las facultades extraordinarias que se acuerden al Ejecutivo Nacional en los casos previstos en esta Constitución".

Además de estas normas generales, la Constitución establece competencias tributarias expresas en las competencias del Poder Nacional y del Municipio, sin indicar materias tributarias para los Estados, pudiendo deducirse las mismas, residualmente, como las referidas al impuesto al consumo, no desarrolladas, sin embargo, por los Estados, pudiendo deducirse las mismas, al impuesto al consumo, no desarrolladas, sin embargo, por los Estados.

En el *Proyecto* de Nueva Constitución, dada el reforzamiento de la forma federal del Estado montada sobre una política de descentralización política bien definida, con competencias tributarias definidas en los tres niveles de gobierno, Nacional, Estadal y Municipal, estimamos que resulta indispensable regular normas básicas del sistema financiero acorde con el nuevo esquema descentralizador.

Por ello, con ocasión de la elaboración del Anteproyecto de Constitución, producto del trabajo de las *Comisiones de la Asamblea Nacional Constituyente,* y ante la insuficiencia aparente de normas sobre la materia, sugerimos incluir en el Anteproyecto un conjunto de normas relativas al sistema financiero pendientes de su integración con las que produjera la Comisión respectiva. Se produjo un lamentable incidente, del cual se dedujo sin razón, que tratábamos de incluir normas en el Anteproyecto no aprobadas por la Comisión, lo cual no fue cierto. Ello fue lo que motivó que dirigiera al Presidente y demás miembros de la Comisión Constitucional, la mencionada comunicación de 13 de octubre de 1999, en la cual expuse lo siguiente:

En relación con la incomprensión injustificada que se ha producido en torno a los trabajos de integración del Anteproyecto de Constitución y la previsión de

unas normas que debían agrupar el articulado relativo a los principios generales al Sistema Tributario, debo señalarle que con ello lo que se trató de hacer fue, precisamente, integrar coherentemente principios que habían quedado dispersos y pendientes de regulación en las discusiones realizadas en las sesiones de la Comisión durante la semana pasada, en todas y cada una de las ponencias de las 20 Comisiones; y que para el día lunes 11-10-99 a mediodía no se habían presentado por la Comisión respectiva. Sobre la carencia de esa normativa recuerdo haberle comentado en algún momento de las interminables horas de trabajo de la semana pasada.

A continuación le explico el "origen" de las normas tributarias mencionadas, partiendo del supuesto de que uno de los temas de mayor importancia en el Anteproyecto de Constitución es el tema tributario, porque por primera vez en el constitucionalismo venezolano de este siglo se atribuyen expresamente a los Estados, potestades tributarias en diversas materias, particularmente en relación con los impuestos al consumo.

Al considerarse estas materias en la Comisión Constitucional, al estudiarse el Informe relativo a Estados y Municipios y a la forma federal del Estado, quedaron pendientes de integrar normativamente esas disposiciones con normas generales de orden tributario.

Ello motivó, básicamente, la labor de integración normativa referida, que explicamos a continuación:

2. Las limitaciones a los Estados y Municipios en materia de impuestos al consumo y circulación de bienes

En primer lugar, resultaba elemental la necesidad de retener en la Nueva Constitución, y que no aparecía en ninguno de los papeles elaborados, la limitación a los Estados y Municipios en materia de impuestos al consumo que tradicionalmente se ha incluido en las Constituciones anteriores y que regulan los artículos 18 y 34 de la Constitución de 1961, así:

Artículo 18. Los Estados no podrán:

1º Crear aduanas ni impuestos de importación, de exportación o de tránsito sobre bienes extranjeros o nacionales o sobre las demás materias rentísticas de la competencia nacional o municipal.

2º Gravar bienes de consumo antes de que entren en circulación dentro de su territorio.

3º Prohibir el consumo de bienes producidos fuera de su territorio, ni gravarlos en forma diferente a los producidos en él.

4º Crear impuestos sobre el ganado en pie o sobre sus productos o subproductos.

Artículo 34. Los Municipios estarán sujetos a las limitaciones establecidas en el artículo 18 de esta Constitución y no podrán gravar los productos de la agricultura, la cría y la pesquería de animales comestibles, con otros impuestos que los ordinarios sobre detales de comercio.

Esto motivó la redacción de un artículo para la parte del Anteproyecto relativo a la materia tributaria, que siguiendo los criterios técnicos de especialistas de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, quedó redactado así:

Artículo ---. Los Estados y Municipios no podrán:

1 Crear aduanas ni impuestos de importación, de exportación o de tránsito sobre bienes o actividades procedentes del exterior o de Venezuela.

2. Gravar bienes muebles ubicados fuera de su territorio o actividades realizadas fuera del mismo.

3. Gravar el consumo de bienes producidos fuera de su territorio en forma o medida diferentes a los producidos en él.

4. Crear tributos en las actividades cuya gravabilidad haya sido reservada a otras entidades político-territoriales o utilizar hechos o bases imponibles sustancialmente iguales a las de los tributos atribuidos exclusivamente por esta Constitución o las leyes nacionales a los otros niveles, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

Artículo ---. De conformidad con esta Constitución y las leyes nacionales, los Estados y Municipios podrán compartir con la República la regulación, la recaudación, la administración y los rendimientos de los tributos.

Los Estados y Municipios sólo podrán gravar la agricultura, la cría, la pesca y la actividad forestal en la oportunidad, forma y medida que lo permita la ley nacional.

3. La inmunidad tributaria de los entes territoriales

En segundo lugar, con motivo de la distribución de la potestad tributaria entre los tres niveles del Poder Público: Nacional, Estadal y Municipal, se planteó en la Comisión Constitucional, al discutirse la ponencia sobre Estados y Municipios, la propuesta del Ponente Profesor Aristóbulo Istúriz de incorporar una norma sobre inmunidad tributaria de los entes territoriales y particularmente, en relación con los impuestos municipales y su extensión a las empresas del Estado, en particular respecto de las empresas, de la Industria Petrolera Nacionalizada.

Ello motivó la necesidad de elaborar unas normas técnicas sobre esa distribución territorial de las competencias tributarias previéndose la propuesta del Profesor Istúriz que había sido aprobada, por lo que las siguientes normas fueron llevadas a la parte que debía regular el tema tributario, con el siguiente texto:

Artículo ---. Las entidades político-territoriales gozarán de inmunidad impositiva. La inmunidad tributaria frente a la potestad impositiva municipal

se extiende a las personas jurídicas estatales. Las relaciones entre los poderes tributarios de la República, de los Estados y de los Municipios estarán regidas por los principios de territorialidad, autonomía, suficiencia, económica, equilibrio fiscal, coordinación y solidaridad interterritorial.

Artículo ---. El sistema tributario propiciará la corresponsabilidad fiscal de las entidades político-territoriales, a fin de lograr que estas últimas obtengan sus recursos con la participación del esfuerzo de sus propios habitantes.

4. El régimen de los derechos individuales aplicables a los tributos

En tercer lugar, la regulación del conjunto de derechos individuales, sociales y económicos, producto del trabajo de las Comisiones respectivas, originó la inclusión de un elenco de derechos en el Título sobre Derechos y Garantías, que motivó la referencia en las normas tributarias a los principios de la no discriminación y a la igualdad (art. 26 del anteproyecto), la prohibición de la confiscación (art. 120 del anteproyecto), el principio de la irretroactividad de las leyes (art. 30 del anteproyecto), el acceso a la justicia (art. 32 del anteproyecto), la libertad personal (art. 51 del anteproyecto), la inviolabilidad del domicilio (art. 54 del anteproyecto) y la protección a la vida privada (arts. 55 y 67 del anteproyecto).

Con fundamento en estas normas aprobadas por la Comisión Constitucional, se resumieron los principios en ellas contenidas, para reafirmarlos en materia tributaria, pero sin agregar nada nuevo, precisamente para integrar normativamente el Proyecto, con el siguiente texto:

Artículo ---. Se prohíbe:

1. Tratar en modo desigual o discriminatorio a los contribuyentes que se encuentren en situación equivalente.
2. Dar efectos confiscatorios a los tributos, a los accesorios de los tributos y a las sanciones.
3. Exigir el pago de tributos sobre hechos imponibles ocurridos antes del inicio de la vigencia de la ley que los hubiera creado o modificado o en el mismo periodo fiscal en que haya sido promulgada dicha ley.
4. Establecer algún tributo pagadero en servicio personal.
5. Impedir u obstaculizar el acceso a la administración de justicia, con el objeto de asegurar el cobro de los tributos.
6. Autorizar la conversión de las sanciones pecuniarias en penas privativas de la libertad, así como también condonar o dispensar individualmente de estas últimas previo pago de las deudas tributarias.
7. Allanar el domicilio o residencia del sujeto pasivo de la obligación tributaria, salvo que se trate de cumplir una orden judicial o de impedir la perpetración de un delito.

8. Interferir la privacidad de las comunicaciones efectuadas directamente o a través de medios impresos, telefónicos, electrónicos y cualquier otro medio de comunicación, salvo que se trate de ejecutar una orden judicial en los casos previstos por la ley.

El ordinal 4º de esta norma es el texto del artículo 225 de la Constitución de 1961 que debería retenerse en la nueva Constitución.

5. Los principios de la Administración Tributaria

En cuarto lugar, al regularse en el Título relativo al Poder Público los principios básicos relativos a la Administración Pública en la propuesta formulada tanto por la Comisión del Poder Público como del Poder Ejecutivo se estimó, por razones de integración normativa, que debían trasladarse esos principios al tema de la Administración Tributaria, por lo que se incluyó un proyecto de norma que recogiera los progresos institucionales derivados de la experiencia del Seniat, así:

> ***Artículo ---.*** De conformidad con la ley, la Administración Tributaria estará dotada de autonomía funcional y tendrá las funciones de dictar normas e instrucciones, informar, recaudar, ejercer control administrativo, fiscalizar e investigar en la aplicación de las leyes tributarias y sus reglamentos.
>
> La ley nacional regula a las funciones de la Administración Tributaria y los medios de impugnación de sus actos, sin que ello impida u obstaculice el acceso a la administración de justicia. El ejercicio de recursos administrativos y judiciales suspenderá, los efectos del acto recurrido.
>
> Las autoridades de todo orden pertenecientes a la República, a los Estados y a los Municipios y los particulares están obligados a prestar su concurso a los órganos y funcionarios de la Administración Tributaria para el cumplimiento a las funciones que le asigna esta Constitución.

6. Los principios generales del sistema tributario

En quinto lugar, se incorporaron al Anteproyecto las tres escuetas normas que están en la Constitución de 1961, que son las únicas que recoge el Proyecto presentado por la Comisión de lo Económico y Social, con el siguiente texto:

> ***Artículo ---.*** El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad así como a la protección de la economía nacional y a la elevación del nivel de vida del ciudadano.
>
> ***Artículo ---.*** La carga fiscal que deberán soportar los contribuyentes por causa del pago de los tributos atenderá al disfrute general de servicios públicos, a la preservación del ingreso mínimo vital, a la preservación de la fuente de riqueza, así como también a la multiplicidad de tributos y al carácter global del sistema tributario, con el objeto de no exceder la capacidad contributiva.
>
> ***Artículo ---.*** La creación, modificación o supresión de tributos así como el establecimiento de sus elementos esenciales, sólo se hará por ley tributaria

de carácter especial y según las potestades atribuidas por esta Constitución y las leyes nacionales a la República, a los Estados y a los Municipios. Igual disposición regirá para la concesión de exenciones, exoneraciones y demás beneficios fiscales.

Las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial sometido a la potestad del órgano competente para crearlas.

No se podrá delegar la creación de tributos, ni la definición y fijación de sus elementos esenciales.

Sólo la ley nacional tipificara las infracciones tributarias y dispondrá las sanciones aplicables y en ningún caso podrán delegarse dichas atribuciones.

Los reglamentos sólo podrán desarrollar las leyes tributarias y asegurar su aplicación, pero no podrán tener efectos jurídicos que modifiquen o establezcan elementos esenciales de los tributos o regular materias reservadas a la competencia legislativa. Tampoco podrán establecer procedimientos tributarios ni exigir el cumplimiento de deberes formales y requisitos que no estén previstos en la Ley.

Artículo ---. La ley que establezca o modifique un tributo deberá fijar un término previo a su aplicación. Si no lo hiciere, no podrá aplicarse sino sesenta días continuos después de haber quedado promulgada.

La ley tributaría no tendrá efecto retroactivo, pero las disposiciones legales que supriman o reduzcan sanciones se aplicarán a los hechos pasados y a los efectos presentes que de los mismos subsistan.

Por razones de técnica constitucional tributaria y en virtud de ampliarse las potestades tributarias de los Estados y Municipios se estimó indispensable como parte de la integración normativa complementarla con el principio de la relación entre la carga tributaria de los tres niveles del Estado y la retribución en servicios al contribuyente.

Para la redacción de las normas que se pensaba proponer se tomó en cuenta el texto de la propuesta formulada a la Asamblea Nacional Constituyente por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

II. LA EXPLICACIÓN DEL PROCESO DE INTEGRACIÓN NORMATIVA DE LAS DISPOSICIONES TRIBUTARIAS

Posteriormente, mediante comunicación que cuatro días después, el 17 de octubre de 1999, dirigí directamente al Presidente y demás miembros de la Asamblea Nacional Constituyente, específicamente me referí al incidente ocurrido en los trabajos de la Comisión Constitucional, particularmente el día lunes 11 de octubre, cuando decidí retirarme de los mismos por el desconsiderado e irrespetuoso trato que recibí de parte de asesores de algún Constituyente; incidente que, posteriormente, originó ataques injustos, desconsiderados y malsanos contra mi

persona, por unos cuantos constituyentes, afortunadamente pocos, que lamentablemente lo que lograron en su momento fue afectar el trabajo de la Asamblea que, en su mayoría, estaba compuesta por personas calificadas y destacadas en sus áreas respectivas de actividad.

Esos pocos constituyentes hicieron mucho daño a la Asamblea y a la labor constituyente que el pueblo nos había encomendado a todos, al punto de empujar a la Comisión de Coordinación a adoptar una absurda, arbitraria e insólita "medida pre cautelativa" de suspenderme en mis actividades en la Comisión Constitucional – sin efecto alguno por supuesto -, de las cuales voluntaria y formalmente ya me había retirado el mismo día lunes 11 de octubre de 1999.

El texto de ese segundo informe que elaboré sobre la materia es el siguiente:

1. La maniobra conspirativa

Debo denunciar toda esta maniobra, como urdida por un grupo de constituyentes mezquinos, egoístas y cobardes que buscan entorpecer el trabajo de la Constitución y limitar mi actividad y posición en la Asamblea.

En todo este desagradable incidente, debo recalcar que no he cometido error alguno, ni he reconocido haber cometido algún error.

He dicho que asumí y realicé el trabajo de integración normativa que se me encargó por unanimidad, con todo el ánimo de colaborar para poder sacar un buen Anteproyecto, con la mejor buena fe. La conclusión que resulta de todo esto, y ya me lo habían advertido, es que quizás no valía la pena el esfuerzo, pues en todo caso, la jauría saldría contra mí, hiciese lo que hiciese.

Las normas tributarias que iba a proponer incluir en el texto, producto de la labor de integración normativa derivaron de los trabajos de las diversas Comisiones y de la absoluta insuficiencia de las que la Comisión de lo Económico y Social había propuesto en sus papeles iniciales, confirmada esta insuficiencia con las tres normas sobre la materia que están en el Anteproyecto presentado el 12-10-99 a la Asamblea.

Las normas que había pensado proponer, por tanto, no son ningún "contrabando" ni responden a "oscuros intereses económicos". Los que responden a intereses bastardos son los que han sugerido o dicho eso, principalmente por ignorancia o afán de protagonismo político por estar en campaña electoral.

Las normas tributarias propuestas, insisto, responden al trabajo que se hizo en las diversas Comisiones de la Asamblea sobre Estados y Municipios, del Poder Público, del Poder Ejecutivo y de Derechos, Deberes y Garantías, que resultaba necesario e indispensable integrar para responder a lo decidido entre ellas, que los señores asesores de la Comisión de lo Económico y Social simplemente desconocían.

Las referidas normas pretendían integrar el sistema tributario como un todo dada la distribución del poder tributario en los tres niveles territoriales del Poder Público: Nacional, Estadal Municipal, teniendo en cuenta que por primera vez en nuestro constitucionalismo se le asigna expresamente potestad tributaria a los Estados, particularmente en materia de impuesto al consumo.

Los artículos propuestos por la Comisión de lo Económico y Social en la materia, en realidad, sólo son una copia incompleta de las escuetas normas de la Constitución de 1961, lo que con mayor razón obligaba a realizar el proceso de integración normativa que como cualquier alumno de primer año de derecho lo sabe, es un proceso que busca deducir de la normativa expresa de un ordenamiento, sin cambiarlo, normas que llenen las lagunas de la ley, pues si bien éstas pueden existir, en cambio, no hay ni puede haber lagunas del derecho, que es un todo, y que, precisamente, hay que integrarlo.

Eso fue lo que se trató de hacer de la mejor buena fe y voluntad. Pero la respuesta, como era de esperarse, fue la jauría desatada que desconociendo los derechos a la presunción de inocencia, a la defensa y a la reputación y el honor, que irónicamente los constituyentes buscan reforzar en la Nueva Constitución, no aguantó su mezquindad y se lanzó a acusar sin ningún fundamento, con el sólo afán de destruir.

2. El trabajo de integración normativa y su incomprensión

Como Uds. saben, efectivamente participé, como tantos otros miembros de la Comisión Constitucional, en todas y cada una de las sesiones de la misma, desarrolladas desde el día martes 5 de octubre hasta el día 11 de octubre, desde las primeras horas de la mañana de cada día hasta horas de la madrugada del día siguiente, en las cuales se consideraron las 20 ponencias de los Informes de las Comisiones de la Asamblea. Ello me permitió tener un conocimiento preciso de todo lo que allí se discutió y, además, tener la visión general de lo que se trató a todo lo largo de esa semana, lo que me permitió poder formular planteamientos y propuestas así como sugerencias para el concatenamiento de normas, en materialmente casi todas las ponencias presentadas.

Por ello, cuando el Presidente de la Comisión Constitucional, Dr. Hermann Escarrá propuso mi nombre para que presidiera la *Subcomisión de Integración Normativa* del Anteproyecto de Constitución, para lo cual fui designado por unanimidad, acepté gustosamente el encargo, pues tenía todos los elementos necesarios para colaborar en esa tarea.

La labor de integración normativa del Anteproyecto, por supuesto, no consistía en engrapar, una tras de otra, las ponencias presentadas, sino primero, hacer un esfuerzo de sistematización para que el Anteproyecto respondiera a categorías en Títulos, Capítulos y Secciones coherentes; segundo, ubicar en las partes correspondientes las normas respectivas; tercero, tratar de eliminar repeticiones, y por último, interpretar lo decidido en las discusiones de las ponencias, para poder integrar normas, respetando lo decidido.

Como antes he dicho y lo sabe un estudiante del primer año de derecho, la integración del derecho es el proceso interpretativo que permite establecer una norma, llenando un vacío legal, en virtud de que no puede haber vacío del derecho. Este, en cada ordenamiento es un todo íntegro, por lo que los vacíos legales no significan que no existan normas; lo que hay es que integrarlas para llenarlos de manera que la plenitud del orden jurídico quede asegurada.

El mismo proceso había que hacerlo en la integración normativa del Anteproyecto de Constitución, y eso fue lo que estime que debía hacerse en lo que se refiere a las normas generales de carácter tributario en el Anteproyecto.

3. Las normas tributarias producto de la labor de integración normativa

Debe señalarse, por otra parte, que el tema tributario no aparece como competencia expresa de ninguna de las 20 Comisiones de la Asamblea, y sólo en la Comisión de lo Económico y Social aparece la mención a la "Hacienda Pública", tema que dándole la amplitud necesaria podría incluir la temática tributaria. Ello, sin embargo, desde hace lustros ya no es así, desde el momento en el cual el Código Orgánico Tributario regula el tema tributario separado de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional.

Ahora bien, de las discusiones de las diversas Comisiones habían venido quedando cabos sueltos en materia tributaria que debían ser integrados en un conjunto normativo, y que no aparecían regulados en los primeros papeles que había presentado la Comisión de lo Económico y Social, en los cuales sólo se incluían tres normas generales sobre el tema tributario, las mismas tres que aparecen en el Anteproyecto repartido el 12 de octubre de 1999, y que son repetición casi exacta de tres de las seis normas sobre aspectos generales tributarios que tiene de la Constitución de 1961.

Precisamente por ello, antes de la entrega final de la ponencia de la Comisión de lo Económico y Social, en la tarde del lunes 11 de octubre, había advertido sobre el vacío constitucional que podía producirse en la materia, lo que incluso, como comentario general, en algún momento referí al Presidente de la Comisión, y preparé un conjunto de normas que podían contribuir a llenar dicho vacío y que se destinaban a la discusión con los responsables del tema; normas todas de carácter absolutamente técnico que, incluso, fueron redactadas siguiendo el texto que sobre la materia fuera publicado por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario; institución de reputación nacional e internacional incuestionable.

La manera abrupta y ciega como reaccionó el constituyente que presidía la Comisión de lo Económico y Social, y sus asesores, impidió toda posibilidad de diálogo y el trabajo de integración normativa quedó truncado.

Las referidas normas se habían agrupado en una Sección más de las Disposiciones Generales relativas al Poder Público y tenían el siguiente texto:

Título IV: Del Poder Público
Capítulo I: Disposiciones Generales
Sección V: Del Sistema Tributario

Artículo ---. El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad así como a la protección de la economía nacional y a la elevación del nivel de vida del ciudadano.

Artículo ---. La carga fiscal que deberán soportar los contribuyentes por causa del pago de los tributos atenderá al disfrute general de servicios públicos, a la preservación del ingreso mínimo vital, a la preservación de la fuente de riqueza, así como también a la multiplicidad de tributos y al carácter global del sistema tributario, con el objeto de no exceder la capacidad contributiva.

Artículo ---. La creación, modificación o supresión de tributos así como el establecimiento de sus elementos esenciales, sólo se hará por ley tributaria de carácter especial y según las potestades atribuidas por esta Constitución y las leyes nacionales a la República, a los Estados y a los Municipios. Igual disposición regirá para la concesión de exenciones, exoneraciones y demás beneficios fiscales.

Las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial sometido a la potestad del órgano competente para crearlas.

No se podrá delegar la creación de tributos, ni la definición y fijación de sus elementos esenciales.

Sólo la ley nacional tipificara las infracciones tributarias y dispondrá las sanciones aplicables y en ningún caso podrán delegarse dichas atribuciones.

Los reglamentos sólo podrán desarrollar las leyes tributarias y asegurar su aplicación, pero no podrán tener efectos jurídicos que modifiquen o establezcan elementos esenciales de los tributos o regular materias reservadas a la competencia legislativa. Tampoco podrán establecer procedimientos tributarios ni exigir el cumplimiento de deberes formales y requisitos que no estén previstos en la Ley.

Artículo ---. La ley que establezca o modifique un tributo deberá fijar un término previo a su aplicación. Si no lo hiciere, no podrá aplicarse sino sesenta días continuos después de haber quedado promulgada.

La ley tributaria no tendrá efecto retroactivo, pero las disposiciones legales que supriman o reduzcan sanciones se aplicarán a los hechos pasados y a los efectos presentes que de los mismos subsistan.

Artículo ---. Se prohíbe:

1. Tratar en modo desigual o discriminatorio a los contribuyentes que se encuentren en situación equivalente.
2. Dar efectos confiscatorios a los tributos, a los accesorios de los tributos y a las sanciones.

3. Exigir el pago de tributos sobre hechos imponibles ocurridos antes del inicio de la vigencia de la ley que los hubiera creado o modificado o en el mismo período fiscal en que haya sido promulgada dicha ley.
4. Establecer algún tributo pagadero en servicio personal.
5. Impedir u obstaculizar el acceso a la administración de justicia, con el objeto de asegurar el cobro de los tributos.
6. Autorizar la conversión de las sanciones pecuniarias en penas privativas de la libertad, así como también condonar o dispensar individualmente de estas últimas previo pago de las deudas tributarias.
7. Allanar el domicilio o residencia del sujeto pasivo de la obligación tributaria, salvo que se trate de cumplir una orden judicial o de impedir la perpetración de un delito.
8. Interferir la privacidad de las comunicaciones efectuadas directamente o a través de medios impresos, telefónicos, electrónicos y cualquier otro medio de comunicación, salvo que se trate de ejecutar una orden judicial en los casos previstos por la ley.

Artículo ---. Las entidades político-territoriales gozarán de inmunidad impositiva. La inmunidad tributaria frente a la potestad impositiva municipal se extiende a las personas jurídicas estatales. Las relaciones entre los poderes tributarios de la República, de los Estados y de los Municipios estarán regidas por los principios de territorialidad, autonomía, suficiencia, económica, equilibrio fiscal, coordinación y solidaridad interterritorial.

Artículo ---. El sistema tributario propiciará la corresponsabilidad fiscal de las entidades político-territoriales, a fin de lograr que estas últimas obtengan sus recursos con la participación del esfuerzo de sus propios habitantes.

Artículo ---. Los Estados y Municipios no podrán:

1. Crear aduanas ni impuestos de importación, de exportación o de tránsito sobre bienes o actividades procedentes del exterior o de Venezuela.
2. Gravar bienes muebles ubicados fuera de su territorio o actividades realizadas fuera del mismo.
3. Gravar el consumo de bienes producidos fuera de su territorio en forma o medida diferentes a los producidos en él.
4. Crear tributos en las actividades cuya gravabilidad haya sido reservada a otras entidades político-territoriales o utilizar hechos o bases imponibles sustancialmente iguales a las de los tributos atribuidos exclusivamente por esta Constitución o las leyes nacionales a los otros niveles, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

Artículo ---. De conformidad con esta Constitución y las leyes nacionales, los Estados y Municipios podrán compartir con la República la regulación,

la recaudación, la administración y los rendimientos de los tributos.

Los Estados y Municipios sólo podrán gravar la agricultura, la cría, la pesca y la actividad forestal en la oportunidad, forma y medida que lo permita la ley nacional.

Artículo ---. De conformidad con la ley, la Administración Tributaria estará dotada de autonomía funcional y tendrá las funciones de dictar normas e instrucciones, informar, recaudar, ejercer control administrativo, fiscalizar e investigar en la aplicación de las leyes tributarias y sus reglamentos.

La ley nacional regulará a las funciones de la Administración Tributaria y los medios de impugnación de sus actos, sin que ello impida u obstaculice el acceso a la administración de justicia. El ejercicio de recursos administrativos y judiciales suspenderá, los efectos del acto recurrido.

Las autoridades de todo orden pertenecientes a la República, a los Estados y a los Municipios y los particulares están obligados a prestar su concurso a los órganos y funcionarios de la Administración Tributaria para el cumplimiento de las funciones que le asigna esta Constitución.

En la elaboración del referido conjunto normativo no hubo ningún error de mi parte; lo que hice fue tratar de cumplir de la mejor buena fe y voluntad de trabajo, lo que se me había requerido, conforme a lo que significa un proceso de integración normativa. Quizás algunos de los Constituyentes que reaccionaron violentamente contra tal trabajo, no entendieron y quizás aún no entienden qué es eso de "integración normativa".

Insisto, no hubo, por tanto, error alguno de mi parte y mucho menos he admitido haber cometido algún error, como leí que algún constituyente había afirmado en la prensa. Yo ni cometí error ni reconocí en forma alguna haber cometido algún error.

Lo que he dicho es que realicé el trabajo que requería la integración normativa del Anteproyecto, al haber previsto normas sobre el régimen tributario en general, para llenar el vacío constitucional que preveía podía resultar, y que tenían su motivación tanto en las discusiones de las diversas Comisiones que algunos constituyentes no conocían ni aún conocen, como en la carencia de los papeles presentados por la Comisión de lo Económico y Social.

4. Los objetivos del sistema tributario

¿Cómo se integraron dichas normas sobre el sistema tributario?

Eso es lo que quiero explicarles, con todo detalle, a continuación, partiendo del supuesto de que una Nueva Constitución, (que regula una Federación Descentralizada), como la que tenemos que elaborar en sustitución de la Constitución de 1961, (que regula una Federación Centralizada), con importantísimas reformas e innovaciones en materia tributaria derivadas de la acentuación de la forma Federal del Estado y de la descentralización política, no puede, por ningún respecto,

contentarse con repetir en forma incluso incompleta las normas de la Constitución de 1961, pues ello simplemente sería contradictorio con los cambios en la estructura del Estado que se buscan.

Con fundamento en ello, la necesidad de normas generales nuevas en materia tributaria, derivaba, en primer lugar, de la ponencia de la Comisión sobre Estados, Municipios y Forma del Estado que se discutió en la Comisión Constitucional, y que resultó en la atribución de importantes potestades tributarias a los Estados, lo que ocurre por primera vez en nuestro constitucionalismo en los últimos 150 años. También derivaba de la Ponencia de la Comisión del Poder Público, sobre competencias del Poder Nacional en materia tributaria y de la Ponencia de la Comisión de Derechos, Deberes y Garantías, sobre derechos individuales.

En consecuencia, habiéndose distribuido y redistribuido la potestad tributaria del Estado entre la República, los Estados y los Municipios, ello exigía la inclusión, en la Constitución, por integración normativa, de un conjunto de normas que se refirieran, precisamente, al sistema tributario en su conjunto, abarcando los tres niveles de competencia y las relaciones de ellos entre sí.

La norma del artículo 223 de la Constitución de 1961, sin duda, era insuficiente para responder a la nueva estructura propuesta para la Nueva Constitución. Dicha norma, en efecto, dispone lo siguiente:

> ***Artículo 223***. El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo el principio de la progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida del pueblo.

Esa norma se repite básicamente en el artículo 370 del Anteproyecto presentado el 12-10-99, así:

> ***Artículo 370***. Todos están obligados a contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de la población, atendiendo a un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

Esta norma, ante todo, debía y debe corregirse pues la primera frase que regula "el deber de contribuir con las cargas públicas", ya estaba incluido en el artículo 141 del Anteproyecto del 12-10-99, en el Capítulo relativo a los Deberes Constitucionales, por lo que debía ser eliminada. De eso se trata, precisamente, un aspecto de la labor de integración normativa.

Pero la necesaria integración de los tres niveles de tributación (nacional, estadal y municipal) en un sólo sistema, exigía la integración de una norma complementaria que la regulara, exigiendo además que se precisara lo que significa la primacía del ciudadano en relación a la tributación y que la Nueva Constitución

tiene que reflejar por mandato del Referéndum del 25 de abril: que los impuestos que pague el ciudadano se le reviertan en servicios públicos efectivos. Por ello, propusimos la inclusión de las siguientes normas como consecuencia de la labor de integración normativa, las cuales no son sino un complemento y desarrollo del texto del artículo 223 de la Constitución de 1961 y del artículo 370 del Anteproyecto del 12-10-99:

> ***Artículo ---.*** El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad así como a la protección de la economía nacional y a la elevación del nivel de vida del ciudadano.
>
> ***Artículo ---.*** La carga fiscal que deberán soportar los contribuyentes por causa del pago de los tributos atenderá al disfrute general de servicios públicos, a la preservación del ingreso mínimo vital, a la preservación de la fuente de riqueza, así como también a la multiplicidad de tributos y al carácter global del sistema tributario, con el objeto de no exceder la capacidad contributiva.

Por supuesto, nadie que sea racional podría encontrar en esta norma alguna oculta o maligna intención de beneficiar alguna persona o grupo económico en particular, pues lo que se persigue con ella es el beneficio de todos los ciudadanos frente al poder tributario del Estado, ahora en forma reforzada, distribuido entre la República, los Estados y Municipios.

5. El principio de la legalidad tributaria

En cuanto a las normas sobre legalidad de los tributos, las mismas han estado en la Constitución de 1961 con el siguiente texto:

> ***Artículo 224.*** No podrá cobrarse ningún impuesto u otra contribución que no estén establecidos por ley, ni concederse exenciones ni exoneraciones de los mismos sino en los casos por ella previstos.
>
> ***Artículo 226***. La ley que establezca o modifique un impuesto u otra contribución deberá fijar un término previo a su aplicación. Si no lo hiciere, no podrá aplicarse sino sesenta días después de haber quedado promulgada.

En el Anteproyecto, dichas normas aparecen con el siguiente texto:

> ***Artículo 371.*** No podrá cobrarse ningún impuesto, tasas, y otras contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes que crean los respectivos tributos. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.
>
> ***Artículo 372.*** Toda ley tributaria deberá fijar un lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos.

Precisamente, con motivo de los nuevos poderes tributarios atribuidos a los Estados, como consecuencia de la labor de integración normativa, estimamos que

había que reforzar los elementos del principio de la legalidad tributaria, haciendo referencia a los tres niveles del Poder Público (Nacional, Estadal y Municipal), y precisando lo que no debía regularse por Reglamento.

Además, con motivo de la aprobación por la Comisión de Derechos Humanos del principio de la irretroactividad de la Ley, salvo cuando imponga menor pena, sanción o carga (artículo 30 del Anteproyecto del 11-10-99), por razón de integración normativa estimamos que el mismo principio debía reafirmarse en materia tributaria, con especial referencia, conforme al mismo principio, a la retroactividad de las normas beneficiosas para el contribuyente como la supresión o reducción de sanciones, aplicando los elementos claves de interpretación de la retroactividad conforme a la jurisprudencia de la Corte Suprema. Por ello, las referidas normas sobre legalidad tributaria, se integraron las siguientes normas:

> ***Artículo ---.*** La creación, modificación o supresión de tributos así como el establecimiento de sus elementos esenciales, sólo se hará por ley tributaria de carácter especial y según las potestades atribuidas por esta Constitución y las leyes nacionales a la República, a los Estados y a los Municipios. Igual disposición regirá para la concesión de exenciones, exoneraciones y demás beneficios fiscales.
>
> Las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial sometido a la potestad del órgano competente para crearlas.
>
> No se podrá delegar la creación de tributos, ni la definición y fijación de sus elementos esenciales.
>
> Sólo la ley nacional tipificará las infracciones tributarias y dispondrá las sanciones aplicables y en ningún caso podrán delegarse dichas atribuciones.
>
> Los reglamentos sólo podrán desarrollar las leyes tributarias y asegurar su aplicación, pero no podrán tener efectos jurídicos que modifiquen o establezcan elementos esenciales de los tributos o regular materias reservadas a la competencia legislativa. Tampoco podrán establecer procedimientos tributarios ni exigir el cumplimiento de deberes formales y requisitos que no estén previstos en la Ley.
>
> ***Artículo ---.*** La ley que establezca o modifique un tributo deberá fijar un término previo a su aplicación. Si no lo hiciere, no podrá aplicarse sino sesenta días continuos después de haber quedado promulgada.
>
> La ley tributaria no tendrá efecto retroactivo, pero las disposiciones legales que supriman o reduzcan sanciones se aplicarán a los hechos pasados y a los efectos presentes que de los mismos subsistan.

En estas normas, por tanto, no hay nada nuevo respecto de lo regulado en la Constitución de 1961 (y desarrollado en el Código Orgánico Tributario) y del texto que aparece en el Anteproyecto, donde se regula el principio de la legalidad tributaria y la retroactividad de las leyes que impongan menores sanciones.

En ellas nadie que sea racional podría encontrar intención alguna de beneficiar a algún grupo económico o personas, pues además de que se repite lo existente en la Constitución de 1961, se reafirma el principio de la irretroactividad y su excepción en la materia tributaria en beneficio de todos los ciudadanos contribuyentes.

6. La protección de los derechos individuales frente a la potestad tributaria

Por otra parte, como consecuencia de la aprobación de la Ponencia de la Comisión de Derechos Humanos y la previsión, en el Anteproyecto, de todo el elenco de los Derechos Individuales y Económicos, también por razón de integración normativa estimamos que debían reafirmarse dichos derechos en materia tributaria, particularmente, el derecho a la *igualdad y no discriminación,* consagrado en el artículo 26 del Anteproyecto del 12-10-99; la prohibición de la confiscación, consagrado en el artículo 120 del Anteproyecto y reafirmado en el artículo 371 mencionado del Anteproyecto; de nuevo, la garantía de la *irretroactividad de la ley tributaria* prevista en el artículo 30 del Anteproyecto; la garantía del *acceso a la justicia,* prevista en el artículo 32 del Anteproyecto; la garantía de la *libertad personal* prevista en el artículo 51 del Anteproyecto, la garantía de la inviolabilidad del domicilio prevista en el artículo 54 del Anteproyecto y *la protección a la vida privada y la inviolabilidad de las comunicaciones* previstas en los artículos 55 y 67 del Anteproyecto.

Para reafirmar estos derechos individuales ante la potestad tributaria del Estado en sus tres niveles se integró la siguiente norma prohibitiva:

Artículo ---. Se prohíbe:

1. Tratar en modo desigual o discriminatorio a los contribuyentes que se encuentren en situación equivalente.

2. Dar efectos confiscatorios a los tributos, a los accesorios de los tributos y a las sanciones.

3. Exigir el pago de tributos sobre hechos imponibles ocurridos antes del inicio de la vigencia de la ley que los hubiera creado o modificado o en el mismo período fiscal en que haya sido promulgada dicha ley.

4. Establecer algún tributo pagadero en servicio personal.

5. Impedir u obstaculizar el acceso a la administración de justicia, con el objeto de asegurar el cobro de los tributos.

6. Autorizar la conversión de las sanciones pecuniarias en penas privativas de la libertad, así como también condonar o dispensar individualmente de estas últimas previo pago de las deudas tributarias.

7. Allanar el domicilio o residencia del sujeto pasivo de la obligación tributaria, salvo que se trate de cumplir una orden judicial o de impedir la perpetración de un delito.

8. Interferir la privacidad de las comunicaciones efectuadas directamente o a través de medios impresos, telefónicos, electrónicos y cualquier otro medio de comunicación, salvo que se trate de ejecutar una orden judicial en los casos previstos por la ley.

Es de destacar, que el ordinal 4º de la norma equivale al artículo 225 de la Constitución actual, que dice:

"*Artículo 225*. No podrá establecerse ningún impuesto pagadero en servicio personal".

En cuanto al ordinal 5º de la norma, al integrarse a los Estados y Municipios al sistema tributario, persigue eliminar del ordenamiento las odiosas normas locales de conversión de las multas administrativas en "arresto proporcional". Ello no impide que el legislador pueda establecer delitos tributarios con penas privativas de la libertad persona.

En todo caso, por razón de integración normativa con las disposiciones sobre Derechos Individuales, aplicándolos al tema tributario, se elaboró esta norma que nadie que sea racional podría interpretar como que beneficiaría a algún grupo o persona, sino a todos los ciudadanos contribuyentes.

7. La inmunidad tributaria de los entes territoriales

Del mismo trabajo de las Comisiones del Poder Público Nacional y de Estados y Municipios, al establecerse la distribución de la potestad tributaria en los tres niveles político-territoriales: Nacional, Estadal y Municipal, surgió la necesidad, por razón de integración normativa, de regular expresamente tanto el principio de la inmunidad tributaria entre los tres niveles político territoriales, como los principios generales aplicables a la tributación en esos niveles: territorialidad, autonomía, suficiencia económica, equilibrio fiscal, coordinación y solidaridad interinstitucional; y del principio de corresponsabilidad fiscal.

Por ello se propusieron las siguientes dos normas, destacándose que en la primera se incluyó lo aprobado en las discusiones de la Ponencia de la Comisión de Estados y Municipios en torno a extender la inmunidad fiscal de la República en cuanto a los tributos municipales, respecto de las personas jurídicas estatales nacionales (institutos autónomos o empresas públicas) que realicen actividades reservadas al Estado, de manera de proteger a PDVSA:

Artículo ---. Las entidades político-territoriales gozarán de inmunidad impositiva. La inmunidad tributaria frente a la potestad impositiva municipal se extiende a las personas jurídicas estatales. Las relaciones entre los poderes tributarios de la República, de los Estados y de los Municipios estarán regidas por los principios de territorialidad, autonomía, suficiencia económica, equilibrio fiscal, coordinación y solidaridad interterritorial.

Artículo ---. El sistema tributario propiciará la corresponsabilidad fiscal de las entidades político-territoriales, a fin de lograr que estas últimas obtengan sus recursos con la participación del esfuerzo de sus propios habitantes.

Nadie que sea racional podría deducir de estas normas que se pudiera pretender beneficiar a algún grupo o persona, pues lo que se busca es la protección de los entes político-territoriales en relación a los impuestos que establezcan los otros entes político territoriales, extendiendo la inmunidad tributaria de la República, frente a los impuestos municipales, a PDVSA y sus filiales y otros entes nacionales descentralizados.

8. Las limitaciones tributarias a Estados y Municipios

Por otra parte, la previsión expresa de la competencia de los Estados en materia de impuestos al consumo, exigía, por razones de integración normativa, la previsión en la Constitución de los mismos principios tradicionales de nuestro constitucionalismo establecidos en los actuales artículos 18 y 34 de la Constitución de 1961, que establecen lo siguiente:

Artículo 18. Los Estados no podrán:

1º Crear aduanas ni impuestos de importación, de exportación o de tránsito sobre bienes extranjeros o nacionales o sobre las demás materias rentísticas de la competencia nacional o municipal.

2º Gravar bienes de consumo antes de que entren en circulación dentro de su territorio.

3º Prohibir el consumo de bienes producidos fuera de su territorio, ni gravarlos en forma diferente a los producidos en él.

4º Crear impuestos sobre el ganado en pie o sobre sus productos o subproductos.

Artículo 34. Los Municipios estarán sujetos a las limitaciones establecidas en el artículo 18 de esta Constitución y no podrán gravar los productos de la agricultura, la cría y la pesquería de animales comestibles, con otros impuestos que los ordinarios sobre detales de comercio.

Estos principios tradicionales de nuestro constitucionalismo, no podían quedar fuera de las regulaciones constitucionales, particularmente por la reafirmación expresa en el Anteproyecto de la competencia estadal en materia de *impuestos al consumo*.

Además, el distribuirse la competencia en la materia en los tres niveles territoriales resultaba necesario prever, por una parte, que debía evitarse caer en la doble tributación; y por la otra, el principio de que tanto la República, los Estados y los Municipios podían compartir aspectos fundamentales de los tributos, como se reguló en la Comisión de Estados y Municipios, por ejemplo, en materia de impuestos a los cigarrillos y licores.

Por ello, igualmente por razones de integración normativa, se integraron las siguientes dos normas:

Artículo ---. Los Estados y Municipios no podrán:

1. Crear aduanas ni impuestos de importación, de exportación o de tránsito sobre bienes o actividades procedentes del exterior o de Venezuela.

2. Gravar bienes muebles ubicados fuera de su territorio o actividades realizadas fuera del mismo.

3. Gravar el consumo de bienes producidos fuera de su territorio en forma o medida diferentes a los producidos en él.

4. Crear tributos en las actividades cuya gravabilidad haya sido reservada a otras entidades político-territoriales o utilizar hechos o bases imponibles sustancialmente iguales a las de los tributos atribuidos exclusivamente por esta Constitución o las leyes nacionales a los otros niveles, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

Artículo ---. De conformidad con esta Constitución y las leyes nacionales, los Estados y Municipios podrán compartir con la República la regulación, la recaudación, la administración y los rendimientos de los tributos.

Los Estados y Municipios sólo podrán gravar la agricultura, la cría, la pesca y la actividad forestal en la oportunidad, forma y medida que lo permita la ley nacional.

Nadie que sea racional podría deducir que estas normas podrían beneficiar a un grupo económico o a una persona, ya que son consecuencia lógica de la previsión de la competencia estadal en materia de impuesto al consumo que se regula en el Anteproyecto y que recogen, en lo sustancial, las normas contenidas en los artículos 18 y 34 de la Constitución de 1961.

9. La administración tributaria

Por último, debe señalarse que por primera vez en nuestro constitucionalismo, en el Anteproyecto de Constitución se previeron un conjunto de normas sobre la Administración Pública, como consecuencia de los aportes de las Comisiones del Poder Ejecutivo y del Poder Público Nacional (arts. 151 a 154 del Anteproyecto).

Como consecuencia de tales principios, por razones de integración normativa, estimamos que los mismos debían reflejarse con particular referencia a la Administración Tributaria, siguiendo las experiencias del SENIAT, en la siguiente forma:

Artículo. ---. De conformidad con la ley, la Administración Tributaria estará dotada de autonomía funcional y tendrá las funciones de dictar normas e instrucciones, informar, recaudar, ejercer control administrativo, fiscalizar e investigar en la aplicación de las leyes tributarias y sus reglamentos.

La ley nacional regulará a las funciones de la Administración Tributaria y los medios de impugnación de sus actos, sin que ello impida u obstaculice el

acceso a la administración de justicia. El ejercicio de recursos administrativos y judiciales suspenderá, los efectos del acto recurrido.

Las autoridades de todo orden pertenecientes a la República, a los Estados y a los Municipios y los particulares están obligados a prestar su concurso a los órganos y funcionarios de la Administración Tributaria para el cumplimiento de las funciones que le asigna esta Constitución.

Nadie que sea racional podría deducir, en forma alguna que esta norma podría estar destinada a beneficiar a una persona o a grupos económicos personas. Se trata de prever normas que aseguren una Administración Tributaria eficiente.

10. Apreciación final

De todo lo anteriormente expuesto queda claro, en mi criterio, que la integración de las normas tributarias analizadas tiene su motivación en la labor de integración normativa del Anteproyecto que se me asignó, y que exigía desarrollar el tema tributario general, con fundamento en lo que se derivaba de las diversas Comisiones de la Asamblea.

Los papeles que para el 11-10-99 había presentado la Comisión de lo Económico y Social eran absolutamente insuficientes en la materia, lo que quedó corroborado con el contenido de los tres artículos que el Anteproyecto destina a la materia (arts. 370 a 372).

En todo caso, en la integración de dichas normas, que como queda comprobado de la sola lectura de su texto, no se puede deducir en forma alguna que puedan dar beneficio a nadie en particular, sino a todos los contribuyentes por la seguridad jurídica que brindan.

Es una irresponsabilidad y una actitud de mala fe sugerir o decir que las normas mencionadas de orden tributario hubieran sido propuestas a la Comisión Constitucional "de contrabando" o subrepticiamente. Al contrario, fueron concebidas con completo conocimiento y como resultado de la labor de integración normativa que se me asignó, como consecuencia de las propuestas y discusiones realizadas en las diversas Comisiones.

Es una actitud de mala fe, o en su caso de ignorancia, señalar que las normas indicadas benefician a grupos económicos determinados. Lo que regulan son las consecuencias de la distribución del Poder Tributario entre los tres niveles del Poder Público Nacional, Estadal y Municipal, que todas deben responder a los fines del sistema tributario y asegurar los derechos de los contribuyentes, que son o deben ser todos los ciudadanos frente al Estado. Lo que pasa es que hay muchos ciudadanos que no pagan impuestos y por ello no se sienten contribuyentes y piensan que estos son otros.

Lamentablemente para el proceso constituyente, en este caso lo que ha habido es mala fe y deseo de dañar al lanzarse acusaciones en mi contra sin motivo

alguno, llegándose a pisotear no sólo el mandato popular, sino derechos fundamentales como el de la presunción de inocencia, el de la defensa, y el de la protección al honor y a la reputación. Estos derechos, que tengo constitucionalmente, me fueron vulnerados por la apresurada decisión de la Comisión de Coordinación de pretender "suspenderme" en la realización de actividades que yo había ya dejado en días anteriores, abriendo paso a la jauría insana que no pierde ocasión para atacar y buscar destruir, como ha ocurrido en estos últimos días en mi contra.

Lo que resulta claro es que en buena técnica constitucional, las normas tributarias propuestas por la Comisión de lo Económico y Social y que se incluyeron en el Anteproyecto repartido el 12-10-99, son absolutamente insuficientes y no responden a los principios y reformas que introduce la Nueva Constitución en la materia, por lo que en el texto que en definitiva se apruebe tendrán que incluirse normas tributarias generales en el sentido de las que se habían integrado.

Por todo ello, estoy convencido de la bondad y pertinencia de las normas tributarias que integré en mi labor en la Comisión Constitucional y que está debía incorporar al Anteproyecto de la Nueva Constitución.

Puede cambiárseles la redacción y hacerlas menos técnicas, pero de que se requieren normas que regulen las relaciones tributarias entre los tres niveles de gobierno, no tengo la menor duda.

III. SOBRE EL RÉGIMEN CONSTITUCIONAL DEL SISTEMA TRIBUTARIO

Con fecha 29 de octubre de 1999, y ya comenzando el debate sobre las normas de la Constitución, dirigí la siguiente otra comunicación al Presidente y demás miembros de la Asamblea Nacional Constituyente, que tuvo por objeto someter a la consideración de todos y cada uno de los Constituyentes, la propuesta de integración de un conjunto de normas que en mi criterio debían regular el sistema tributario que requería la nueva Constitución y que derivaban, fundamentalmente, de la necesidad de responder a las consecuencias tributarias de la descentralización política; a la protección de los ciudadanos contribuyentes en relación con el poder tributario del Estado; y a la interrelación entre las potestades tributarias del Poder Nacional con las nuevas potestades tributarias atribuidas a Estados y Municipios, dentro de un sistema tributario integrado que respete globalmente el principio de la capacidad contributiva.

La propuesta que formulé tenía por objeto, en definitiva, sustituir los artículos 353 y 354 del Anteproyecto por otro conjunto de normas, que integran el contenido de las mismas y amplían el régimen constitucional de la tributación; todo lo cual hice en un Informe con el siguiente texto:

1. La propuesta del Anteproyecto

Uno de los principios de la reforma política de la Nueva Constitución es el reforzamiento de la descentralización política de la Federación, lo que ha origi-

nado la distribución de *la potestad tributaria* en los tres niveles del Poder Público Nacional. Esta reforma significativa del sistema tributario exige, por tanto, la previsión de un conjunto de normas constitucionales. Como se señaló y recomendó en las *VI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.*

> "Que los principios fundamentales del derecho tributario se consagren en el orden jurídico con una jerarquía superior a la de la ley ordinaria, de acuerdo con el sistema constitucional de cada país, a fin de asegurar su debida permanencia".

El Anteproyecto presentado a la consideración de la Asamblea, sin embargo, no sigue esta orientación y se limita, en la materia, además de consagrar las competencias tributarias del Poder Nacional, de los Estados y Municipios, a establecer las siguientes dos normas que estimamos absolutamente insuficientes, dada la nueva estructura del Estado:

> "***Artículo 353:*** Todos están obligados a contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, atendiendo a un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.
>
> ***Artículo 354****:* No podrá cobrarse ningún impuesto, tasas, y otras contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes que crean los respectivos tributos. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. Toda ley tributaria deberá fijar un lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos".

En cuanto al artículo 353, el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas debe eliminarse del mismo porque ya está en el Capítulo relativo a los Deberes Constitucionales (art. 141 del Anteproyecto). Por lo demás, la norma repite el contenido del artículo 223 de la Constitución de 1961, con el único agregado de la frase final:

> "atendiendo a un sistema eficiente para la recaudación de los tributos"

En cuanto al artículo 354, el mismo reproduce el contenido de los artículos 224 y 225 de la Constitución de 1961, con el único agregado de que:

> "Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio".

Estas dos normas, en nuestro criterio, no satisfacen las exigencias constitucionales de regulación de un sistema tributario como el actual, bastante más complejo que el que existía hace 40 años. Por ello, la necesidad de que en la Nueva Constitución se regulen aspectos fundamentales del régimen tributario, como lo proponemos a continuación:

2. El reforzamiento del principio del sistema tributario

Como lo ha señalado la Asociación Venezolana de Derecho Tributario en el folleto *Exposición de motivos y articulado del Anteproyecto de Título Constitucional del Sistema Tributario propuesto por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario a la Asamblea Nacional Constituyente,* (Caracas, 1999):

> "La noción de Sistema Tributario ya invocada en el artículo 223 de la Constitución de 1961, es el cuerpo normativo y el mecanismo de unificación y de sincronización de la multiplicidad de tributos creados por los entes pertenecientes a los tres niveles de gobierno, que pesan sobre los mismos contribuyentes que habitan o que operan en Venezuela y que financian las funciones y servicios públicos destinados a satisfacer las necesidades colectivas de esos mismos individuos, con la finalidad de evitar duplicaciones, distorsiones, ineficiencias o injusticias en el reparto de las cargas fiscales. La existencia de esa noción vincula estrechamente el deber constitucional de todos los ciudadanos de contribuir con los gastos públicos, dentro de un marco de seguridad jurídica, como valor esencial del Estado de Derecho, con los fines, principios y limitaciones que postula el sistema, múltiple en sus componentes y global en su estructura".

Es decir, los tres niveles de tributación deben formar parte integral del sistema tributario, por lo que la capacidad contributiva de los contribuyentes debe considerarse en relación con todo el sistema.

Como lo ha señalado la Asociación Venezolana de Derecho Tributario:

> "La nueva estructura constitucional del Estado Venezolano deberá sustentarse en el esquema de las haciendas multijurisdiccionales, en el que el proceso de descentralización actúe como herramienta efectiva de la profundización de la distribución de competencias entre los niveles del Poder Público, en razón de los servicios a ser prestados al ciudadano. El sistema tributario debe dar apoyo real y adecuado a los cometidos asignados a los entes político territoriales en esa nueva estructura del Estado determinada por la descentralización.
>
> El anteproyecto incluye una serie de disposiciones que consagran principios y mecanismos dirigidos a la consecución del máximo de autonomía financiera de los entes político-territoriales, sin descuidar la idea de la solidaridad y coordinación, que debe mediar entre ellos, en el entendido que la autonomía financiera implica el manejo responsable de los ingresos atribuidos y el necesario control de los ciudadanos sobre dicha gestión.
>
> La búsqueda del equilibrio, entendida como el logro de la suficiencia financiera de los distintos entes político territoriales que conforman el Estado, en cuanto a la cobertura que les demandan las misiones básicas que les han sido encomendadas, bajo unos estándares mínimos previamente establecidos, ha de inspirarse en una serie de principios rectores que conduzcan al

fortalecimiento de la autonomía de los entes menores, para lo cual el diseño e instrumentación del sistema tributario resulta de especial trascendencia.

Se eleva a nivel constitucional el principio de armonización tributaria, tanto en el ámbito nacional como internacional, a fin de que las entidades político territoriales puedan coordinar en forma convencional el ejercicio de sus potestades tributarias y para adecuar las actividades del poder tributario soberano del Estado a la nueva realidad del comercio internacional.

El anteproyecto busca dar visión de sistema a la parte orgánica de la tributación, representada en la regulación de las relaciones de poder entre los entes político territoriales titulares de potestades tributarias, con la finalidad no sólo de asegurar la armonía y colaboración entre dichos entes, sino también de proteger al contribuyente como sujeto pasivo único de todas esas potestades".

Igualmente, como lo ha señalado el SENIAT en el documento *Propuesta sobre el Sistema Tributario presentado por el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria a la Asamblea Nacional Constituyente* (Caracas, 1999):

"El principio de capacidad contributiva es una garantía de razonabilidad de innegable presencia en cualquier texto constitucional, que al igual que el anterior es legitimador del establecimiento de los tributos y por su complejidad debe ser analizado en conjunción con la política, economía, sociología, ética y recaudación, esto en razón de que el contenido del principio confiere equidad y proporcionalidad, lo que lo hace un principio autónomo que posee cuatro manifestaciones: igualdad, no confiscatoriedad, proporcionalidad y progresividad.

Este principio de rango constitucional tiene un doble propósito, por una parte es el presupuesto que legitima la distribución del gasto público y por la otra es el límite material al ejercicio de la potestad tributaria, es decir que constituye el mandato moral, jurídico y político-constitucional de los habitantes a contribuir con los gastos públicos, pero además es la garantía individual que permite alcanzar un equilibrio de la justicia social en la distribución de las cargas públicas.

La capacidad contributiva viene dada por la potencia económica o la riqueza de un sujeto que supera el mínimo vital necesario, pues no podría existir capacidad de concurrir a los gastos públicos cuando falte o se tenga sólo lo necesario para las exigencias individuales, lo contrario afianzaría un sistema impositivo deshumanizado.

En este sentido la capacidad contributiva debe entenderse no sólo como una manifestación de riqueza, sino como potencia económica que debe juzgarse idónea para concurrir a los gastos públicos, frente a las exigencias económicas y sociales de un país.

> El principio de capacidad contributiva implica que sólo aquellos hechos de la vida social que son índices de capacidad económica pueden ser adoptados por las leyes como presupuesto generador de la obligación tributaria. Mas la estructura del tributo y la medida en que cada uno contribuirá a los gastos públicos no está determinada solamente por la capacidad económica del sujeto pasivo, sino también por razones de conveniencia, justicia social y de bien común, ajenas a la capacidad económica".

En consecuencia, tanto la necesidad de concebir el sistema tributario como comprensivo de los tres niveles de tributación (Nacional, Estadal y Municipal), como la necesidad de asegurar la capacidad contributiva de los obligados, plantea la necesidad de complementar la norma del artículo 223 de la Constitución de 1961, equivalente al artículo 353 del Anteproyecto, así:

> *"**Artículo: ---.*** El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad así como a la protección de la economía nacional y a la elevación del nivel de vida de la población, y a un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.
>
> La carga fiscal que deberán soportar los contribuyentes por causa del pago de los tributos atenderá al disfrute general de servicios públicos, a la preservación del ingreso mínimo vital, a la preservación de la fuente de riqueza, así como también a la multiplicidad de tributos y al carácter global del sistema tributario, con el objeto de no exceder la capacidad contributiva".

Esta norma contiene una directriz dirigida al legislador tributario que lo debe obligar a tomar en consideración los factores y criterios socio-económicos que miden la presión fiscal, con la finalidad de mantener la carga fiscal global de los contribuyentes, apreciada desde los distintos sectores y aspectos, dentro de los límites razonables de la capacidad económica. No se trata de vincular la exigibilidad individual de cada tributo a la previa determinación de cada uno de esos criterios o factores, puesto que ellos no podrían ser establecidos individualmente sino colectivamente. El clamor general de los ciudadanos contribuyentes es ver la retribución de los impuestos que se pagan en servicios públicos; de allí la referencia que se hace a ello en el segundo párrafo de la norma indicada que proponemos se incluya en el Texto Constitucional.

En este sentido, el disfrute general de servicios públicos como justificación ética de la imposición, no podría ser determinado caso por caso en la hipótesis de los llamados servicios públicos no divisibles, que se financian con impuestos cuyo rendimiento va al fondo común del Tesoro Público; a diferencia de las tasas y contribuciones especiales que serían retributivas de servicios divisibles. Por ello, en materia de impuestos, que son las figuras más importantes de la tributación, no se podría supeditar el cobro de los mismos al disfrute individual de los servicios, como parecen opinar algunos con buena dosis de ignorancia.

En todo caso, este principio de prever que el pago de impuestos, en general, debe atender al disfrute general de servicios públicos es elemental en todo sistema tributario. Para ello es que se establece el deber de contribuir con las cargas públicas, pues este deber se compensa con la recepción por los contribuyentes de servicios públicos. Por ello, de este principio no puede deducirse, sino por mentes enfermas, que supuestamente alguien podría demandar al Estado por servicios públicos "malos". Ello puede ocurrir si en la prestación ineficiente de los servicios se causan daños que comprometan la responsabilidad del Estado, pero no porque se establezca el principio elemental de exigir que el pago de impuestos retorne al contribuyente en servicios generales.

Por lo que respecta a los demás factores y criterios indicados en la norma propuesta, ellos tendrían que ser apreciados en el momento de la configuración de la ley tributaria, y sólo excepcionalmente, cuando pudieran ser escandalosamente desatendidos, podrían ser considerados en el momento de la recaudación.

Esta propuesta, por lo demás, sigue las recomendaciones de las *XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario,* celebradas en Buenos Aires, en 1989; en particular, porque la carga producida sobre los sujetos que la soportan, por el concurso de obligaciones fiscales o aisladamente por una sola de ellas, puede violar los derechos y garantías constitucionales, tales como la capacidad contributiva, el derecho de propiedad, el derecho a percibir el producto del trabajo, la libertad de industria y comercio, la interdicción de la arbitrariedad y la seguridad jurídica. A esto se agrega,

> "que la situación de agobio fiscal suele verse acentuada en los Estados políticamente descentralizados, en los cuales los distintos ámbitos normativos tienen reconocidos poderes fiscales amplios, que suelen ejercerse discoordinadamente". Todo esto, sin olvidar las variables que existen en cada país y los componentes tributarios específicos que integran cada realidad nacional. Por lo anterior, los especialistas han recomendado "establecer con carácter general, criterios precisos sobre la carga fiscal máxima admisible, aunque ello dependa de las características políticas, económicas y sociales de cada país".

Hemos agregado al primer párrafo del artículo antes transcrito, la frase incorporada en el Anteproyecto en el sentido de que el Sistema Tributario también debe atender a un "sistema eficiente para la recaudación de los tributos", respecto de lo cual el SENIAT, en el documento antes citado, ha señalado lo siguiente:

> "Los recursos tributarios tienen como finalidad promover el bienestar general, para la adecuada elaboración de una política tributaria que se oriente a esos fines, deben tomarse en consideración todos los principios superiores de la tributación.
>
> Cuando se hace mención al principio de la eficiencia tributaria se incluyen diversos componentes, por una parte el principio de la economía de los tri-

butos según el cual el Estado debe recaudar los impuestos con el menor costo administrativo posible, de manera que la cantidad de dinero sustraída a los contribuyentes sea prácticamente la misma que ingresa a la Tesorería Nacional. De otro lado se encuentra el principio de la comodidad, de acuerdo con el cual toda contribución debe ser recaudada en la época y forma que más convenga al contribuyente.

El principio de la eficiencia también implica que el Estado controle la evasión y elusión tributarias de la mejor manera posible, puesto que de poco sirve promulgar leyes tributarias si se permite que los contribuyentes desconozcan sus obligaciones fiscales.

Para lograr la eficiencia tributaria, se han de tener presentes otras máximas, como lo es la certeza, es decir, que el impuesto que cada persona está obligada a pagar debe ser cierto y no arbitrario. La fecha y la forma de pago, como también la cantidad, deben ser claras y precisas tanto para el contribuyente como para cualquier otra persona. La conveniencia se traduce en que los tributos deben ser recaudados en la forma y en la fecha que resulten más convenientes para el sujeto pasivo de la obligación tributaria y, finalmente, la economía propugna que los tributos deben ser recaudados en forma tal que siempre provoquen el mínimo costo de recaudación y no desalienten a los contribuyentes".

3. El reforzamiento del principio de la legalidad tributaria

Con motivo de los nuevos poderes tributarios atribuidos a los Estados como consecuencia de la descentralización política de la Federación, el principio de la legalidad tributaria en la Constitución debe ser particularmente reforzado, sobre todo para exigir que sea la ley formal la que sea fuente de obligaciones y beneficios, limitando particularmente la potestad reglamentaria.

Tal y como lo ha destacado el SENIAT en el documento presentado ante la Asamblea, en relación con el *Principio de Legalidad, (Nullum Tributum sine Lege)*:

"De acuerdo con la doctrina mayoritaria este principio milenario es catalogado como el de mayor relevancia en un sistema tributario, descansa en la exigencia propia de la concepción democrática del Estado, en el sentido que corresponde a los representantes del soberano, la potestad de dictar normas legales de carácter tributario que afectan de manera directa el derecho de propiedad.

Este principio se orienta a la protección de los contribuyentes en su derecho de propiedad por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho, al sustraer a favor del Estado algo del patrimonio de los particulares que en un sistema democrático no es legítimo si no se obtiene por decisión de los órganos que representan la soberanía popular.

Así el principio de legalidad es una garantía constitucional del derecho de propiedad, de libertad y de los intereses sociales y comunitarios, al punto que sus beneficios se extienden a la seguridad jurídica y económica, e igualmente es una garantía de certeza para los contribuyentes o responsables porque descarta cualquier tipo de discrecionalidad por parte de la Administración Tributaria, pues ésta se encuentra absolutamente reglada, o lo que es igual, sometida rigurosamente al principio de la legalidad.

Luego, con base en este principio sólo corresponde a la ley formal determinar los elementos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria, vale decir, el hecho imponible, los sujetos que la componen, la base del cálculo, alícuota, exenciones, así como lo relativo a la responsabilidad tributaria, la tipificación de infracciones, imposición de sanciones y establecimiento de limitaciones de derechos y garantías individuales, lo que en suma se puede llamar constitucionalización de la construcción técnico-jurídica del tributo.

Bajo esta premisa de ideal ortodoxo, queda excluida toda posibilidad a los poderes distintos del legislativo, dictar normas legales de carácter tributario, y de existir alguna excepción a este principio, habría de limitarse al mínimo, consagrarse explícitamente en el texto constitucional, ser temporal, condicionada y detalladamente circunstanciada, exigiéndose en cualquier caso su ratificación por el Congreso.

Correspondería solamente a las normas de rango sublegal, el desarrollo del sistema adjetivo necesario para la efectiva recaudación de los tributos, independientemente de quien sea el acreedor, así como aplicar las sanciones. En este sentido el poder ejecutivo carece por completo de atribución para crear normas tributarias en sentido material mediante las que el contribuyente o responsable quede obligado al pago de tributos, accesorios, sanciones o el cumplimiento de cualquier deber formal, pues esta es una atribución exclusiva del poder legislativo.

Los decretos como actos administrativos de efectos generales no pueden ser fuente lícita de obligaciones tributarias y tampoco podrían serlo al reglamentar las leyes tributarias, puesto que la atribución de reglamentación prohíbe alterar el espíritu, propósito y razón de las leyes, con lo cual se fija un límite a la atribución reglamentaria".

Sin duda, la garantía más importante en materia tributaria es el principio de legalidad, por más rigidez que establezca en relación con las potestades del Ejecutivo. Lo que no puede es dejarse a decisiones ejecutivas regular elementos esenciales de los tributos. Ello es lo que persigue la norma propuesta, la cual no impediría, por ejemplo, que en la Ley anual de Presupuesto, que es una ley, se modifiquen alícuotas de determinados tributos.

En el campo doctrinal como lo ha señalado José Osvaldo Casás, (en "Seguridad Jurídica, Legalidad y Legitimidad en la imposición tributaria", *Revista*

Latinoamericana de Derecho Tributario, Nº 6, Diciembre 1998, pág. 29-30), en el marco del Simposio sobre El Principio de legalidad en el Derecho Tributario, realizado en Montevideo, al tratar el tema, y enfocándolo desde el punto de vista de garantía del derecho a la seguridad jurídica, se logró consenso entre los más destacados juristas de la especialidad, entre otros, en los siguientes puntos:

"1) El principio de legalidad, recogido en las Constituciones latinoamericanas como principio fundamental del Derecho Público, tiene especial gravitación en materia tributaria, en la cual asume tenor de estricta legalidad.

2) La función legislativa debe ejercerse dentro de los límites establecidos por las normas constitucionales y con sujeción a los principios recogidos en las mismas.

3) La ley debe establecer todos los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria (presupuesto de hecho, base de cálculo, exoneraciones, alícuotas), así como los relativos a la responsabilidad tributaria, a la tipificación de infracciones, imposición de sanciones y establecimiento de limitaciones a los derechos y garantías individuales.

4) Las excepciones a este principio deben limitarse al mínimo, *estar consagras explícitamente en los textos constitucionales* y en tales casos deben ser temporarias, condicionadas y detalladamente circunstanciadas, exigiéndose en todos los casos la ratificación parlamentaria.

5) La función administrativa en las materias referidas en el numeral 3 es una actividad reglada que excluye la posibilidad de aplicación analógica y de actuación discrecional".

Como consecuencia de todo este planteamiento, es que hemos propuesto que se amplíe el contenido de las normas de los artículos 224 y 226 de la Constitución de 1961, equivalentes al artículo 354 del Anteproyecto, con unas normas que tengan la siguiente redacción:

*"**Artículo: ---.*** La creación, modificación o supresión de tributos así como el establecimiento de sus elementos esenciales, sólo se hará por ley tributaria de carácter especial y según las potestades atribuidas por esta Constitución y las leyes nacionales a la República, a los Estados y a los Municipios. Igual disposición regirá para la concesión de exenciones, exoneraciones y demás beneficios fiscales.

Las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial sometido a la potestad del órgano competente para crearlas.

No se podrá delegar la creación de tributos, ni la definición y fijación de sus elementos esenciales.

Sólo la ley nacional tipificara las infracciones tributarias y dispondrá las sanciones aplicables y en ningún caso podrán delegarse dichas atribuciones.

Los reglamentos sólo podrán desarrollar las leyes tributarias y asegurar su aplicación, pero no podrán tener efectos jurídicos que modifiquen o establezcan elementos esenciales de los tributos o regular materias reservadas a la competencia legislativa. Tampoco podrán establecer procedimientos tributarios ni exigir el cumplimiento de deberes formales y requisitos que no estén previstos en la Ley.

Artículo: ---. La Ley que establezca o modifique un tributo deberá fijar un término previo a su aplicación. Si no lo hiciere, no podrá aplicarse sino sesenta días continuos después de haber quedado promulgada".

Debe señalarse que en la versión inicial de esta norma como la expusimos en nuestra anterior correspondencia del 17-10-99, habíamos integrado el principio de la irretroactividad, siguiendo la orientación que se había regulado en el artículo 24 del Anteproyecto que preveía la retroactividad de la ley "cuando imponga menor pena, sanción o carga".

Por ello, en la versión original de esa norma establecimos el principio de la retroactividad de las leyes respecto de "las disposiciones que supriman o reduzcan sanciones" en cuyo caso debían aplicarse "a los hechos pasados y a los efectos presentes que de los mismos subsistan". Sin embargo, en el debate de la plenaria de la Asamblea realizado en la sesión del día 08 de noviembre de 1999 se ha limitado el principio retroactivo a las "penas", por lo cual no cabría entonces regular la retroactividad en materia de sanciones pecuniarias. Por ello, en esta propuesta, para ser coherentes con lo decidido, hemos eliminado el párrafo del artículo propuesto.

En todo caso, con esa última parte del artículo se perseguía reforzar el principio de la irretroactividad de la ley tributaria, siguiendo incluso las recomendaciones de las X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios realizadas en Montevideo en 1984, así:

"Que las Constituciones consagren la irretroactividad de las normas jurídico-tributarias"

Sobre este principio, en el documento del SENIAT incluso se lee lo siguiente:

"El postulado casi universal de que las leyes no tienen efecto retroactivo, no puede ignorarse en la propuesta de Constitución que se pretenda elaborar, debe quedar claro que el principio constitucional es la irretroactividad de la ley. En el ámbito tributario, la ley tributaria tampoco tendrá efecto retroactivo, no obstante, este principio general cuenta con excepciones lícitas relativas a las leyes más benignas en determinadas materias, en este sentido, la irretroactividad debería consagrarse constitucionalmente de la manera más clara y precisa posible.

La retroactividad se entiende como la incidencia de la nueva ley que se promulgue en los efectos jurídicos ya generados por situaciones anteriores, en el caso del derecho tributario, la intención de abarcar por la ley tributaria

situaciones pasadas a su sanción constituye una evidente manifestación de arbitrariedad por parte del legislador, que a la vez transgrede el principio de capacidad contributiva al tomar la ley situaciones pretéritas que se consideran jure et de jure subsistentes a efectos de establecer un tributo y que al ser consideradas retroactivamente repercuten en forma negativa en la exigencia de la equidad, presupuesto constitucional de la tributación.

Para aquellos casos en que el contribuyente ha incorporado a su patrimonio un derecho, la ley tributaria no puede aplicarse retroactivamente afectando una situación definitivamente constituida, por ello es de gran importancia la determinación del momento en que se configura el hecho imponible establecido por la ley que permite el nacimiento de la obligación tributaria, ya que existiría retroactividad si aquél, establecida la temporalidad, ha tenido íntegra realización antes de entrar en vigencia la nueva ley que lo convierte en imponible, y estaríamos en presencia de un agravio constitucional.

La retroactividad sería exigencia constitucional sólo si representa una tutela para el sujeto, o sea, si desde el punto de vista penal la norma es más benigna para el imputado, ya que la ley penal no puede regular hechos cometidos antes de su entrada en vigencia si de alguna manera perjudica la situación de los infractores fiscales".

En el mismo sentido, para el autor argentino José Osvaldo Casás, la retroactividad fiscal afecta:

"a) *El principio de reserva de ley.*

b) *El régimen republicano de gobierno,* ya que tal sistema se asienta en la representatividad de los gobernantes, el consentimiento de los gobernados, la seguridad jurídica, la exclusión de la arbitrariedad, la legalidad, el sometimiento de la administración a la ley y de ésta última a la Constitución, la previsibilidad de la acción estatal, la lealtad informativa del Fisco y la certeza como generadora de confianza para el desarrollo de la libre empresa.

c) *El principio de capacidad contributiva.*

d) *El Estado de Derecho,* que se asienta sobre dos pilares fundamentales: la seguridad jurídica y, correlativamente, la interdicción de la arbitrariedad.

e) *La tutela del derecho de propiedad,* en virtud de que el contribuyente se encuentra dispensado una vez transcurrido el período de tiempo que podría ser aprehendido por ámbito temporal del hecho imponible, generándose, a falta de ley instituyendo el tributo a ese momento, una situación de libertad.

f) *La garantía innominada de razonabilidad,* ya que se torna irrazonable someter el obrar de los individuos a consecuencias jurídicas que se derivarán de leyes futuras, ya que lo único que puede conocerse al decidir el obrar, es el Derecho vigente.

g) *La afirmación de la irretroactividad de la ley tributaria como conjunción de un plexo de principios y garantías constitucionales consustanciales al "Estado de Derecho" y a la "forma republicana de gobierno".*

4. *El reforzamiento de la protección de los derechos individuales ante el poder tributario del Estado.*

Tal como se recomendó en las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Montevideo, 1956):

"La aplicación de las normas tributarias no puede afectar los derechos esenciales de la persona humana y las garantías de orden constitucional".

En sentido similar, en las *XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario,* Buenos Aires, 1989, al considerar que:

"Que la carga producida sobre los sujetos que la soportan, por el concurso de obligaciones fiscales, o aisladamente por una sola de ellas, pueden violar derechos y garantías consagrados por los ordenamientos fundamentales (Constituciones o leyes con supralegalidad)",

se recomendó lo siguiente:

"2. Propiciar para aquellos países en que las garantías de los derechos de los contribuyentes tengan tan sólo formulación implícita en sus Estatutos Fundamentales, se tienda a explicitarlas, consolidando las interpretaciones judiciales y doctrinales ya existentes, afirmando, de tal modo, la seguridad jurídica, y respondiendo a las modernas tendencias en la materia.

3. Reafirmar la conveniencia en orden a los países con forma de Estado políticamente descentralizada, que coordinen su acción fiscal mediante alguno de los métodos que propone la Ciencia Financiera y el derecho comparado, a fin de ejercitar armónica y racionalmente el poder tributario, sin desmedro de los derechos fundamentales de los contribuyentes".

Por ello es que hemos propuesto incorporar la siguiente norma al Proyecto de Constitución:

"***Artículo: ---.*** Se prohíbe:

1. Tratar en modo desigual o discriminatorio a los contribuyentes que se encuentren en situación equivalente.
2. Dar efectos confiscatorios a los tributos, a los accesorios de los tributos y a las sanciones.
3. Exigir el pago de tributos sobre hechos imponibles ocurridos antes del inicio de la vigencia de la ley que los hubiera creado o modificado o en el mismo período fiscal en que haya sido promulgada dicha ley.
4. Establecer algún tributo pagadero en servicio personal.

5. Impedir y obstaculizar el acceso a la administración de justicia, con el objeto de asegurar el cobro de los tributos.
6. Autorizar la conversión de las sanciones pecuniarias en penas privatias de la libertad, así como también condonar o dispensar individualmente de estas últimas previo pago de las deudas tributarias.
7. Allanar el domicilio o residencia del sujeto pasivo de la obligación tributaria, salvo que se trate de cumplir una orden judicial o de impedir la perpetración de un delito.
8. Interferir la privacidad de las comunicaciones efectuadas directamente o a través de medios impresos, telefónicos, electrónicos y cualquier otro medio de comunicación, salvo que se trate de ejecutar una orden judicial en los casos previstos por la ley".

El sentido de esta norma lo ha resumido la Asociación Venezolana de Derecho Tributario así:

"Con el objeto de asegurar el cumplimiento de los principios sustanciales de la tributación, se incorporan al texto una serie de prohibiciones al Poder Público destinadas a resguardar los derechos fundamentales del contribuyente, como son las prohibiciones de trato discriminatorio, de dar efectos confiscatorios a los tributos, a sus accesorios y a las sanciones, de dar efectos retroactivos a las normas tributarias, del "*solve et repete*", de conversión de sanciones y de condonación individual de tributos, sus accesorios y sanciones como medio de recaudación, para evitar la tentación de extorsión fiscal".

Por lo demás, esta norma recoge desarrollándolos especialmente para el ámbito tributario, los principios generales del derecho a la *igualdad y no discriminación,* consagrado en el artículo 26 del Anteproyecto del 12-10-99; la *prohibición de la confiscación,* consagrado en el artículo 120 del Anteproyecto y reafirmado en el artículo 371 del mencionado Anteproyecto; de nuevo, la garantía de la *irretroactividad de la ley tributaria* prevista en el artículo 30 del Anteproyecto; la garantía del *acceso a la justicia*, prevista en el artículo 32 del Anteproyecto; la garantía de la *libertad personal prevista en el artículo 51 del Anteproyecto, la garantía de la inviolabilidad del domicilio prevista en el artículo 54 del Anteproyecto y la protección a la vida privada y la inviolabilidad de las comunicaciones* previstas en los artículos 55 y 67 del Anteproyecto.

Dentro de los principios contenidos en la norma, se destaca el principio de la no confiscación (que el Anteproyecto incorpora en una frase en el artículo 354), sobre el cual el SENIAT, en el documento antes mencionado, ha señalado:

"El principio de la no confiscatoriedad protege al derecho de propiedad, garantía fundamental en un estado democrático, lo que se deriva de la libertad, que es uno de los pilares que sirve de base al sistema democrático. De aquí

se desprende la necesidad de evitar que el indispensable poder tributario se convierta en un arma de destrucción de la economía y de la sociedad, excediendo los límites más allá de los cuales los integrantes de un país no están dispuestos a tolerar su carga.

La no confiscatoriedad no se traduce en una antinomia entre el derecho de propiedad y el tributo, ya que este constituye el precio que hay que pagar para vivir en sociedad, lo que exige soportar los gastos del Estado encargado de cumplir y hacer cumplir la Constitución; no obstante, debe existir un límite al poder de imposición sin el cual el derecho de propiedad no tendría razón de ser. Ese límite viene dado por el principio de no confiscatoriedad de los impuestos, que debe ser precisado clara y conceptualmente en el texto constitucional, más aun en un estado federal en el cual el poder tributario es ejercido por distintos entes políticos territoriales.

Existe confiscatoriedad tributaria cuando el Estado se apropia de los bienes de los contribuyentes, aplicando una norma tributaria en la que el monto llega a extremos insoportables por lo exagerado de su quantum, desbordando así la capacidad contributiva de la persona y vulnerando por esa vía indirecta la propiedad privada. De lo anterior se desprende que la no confiscatoriedad es un límite a la progresividad, y como quiera esa progresividad atiende, como antes se explicó al sistema tributario, igualmente la no confiscatoriedad debe armonizarse dentro de ese sistema tributario constitucional, independientemente que el principio se refiera a un tributo específico.

Vale la pena señalar, que la doctrina y la jurisprudencia más destacadas, desconocen la confiscatoriedad en algunos impuestos específicos, como es el caso de los impuestos al consumo, que por su carácter traslativo no afectan la porción del capital o la renta absorbida por el gravamen. Un tanto igual ocurre en el caso de las multas que se generan del incumplimiento de obligaciones tributarias, que por tener una naturaleza distinta al tributo, es decir por su carácter penal, están sometidas a otros principios que impiden invocar la no confiscatoriedad tributaria.

La no confiscatoriedad de los tributos es una garantía constitucional que no debe estar implícita para evitar flagrantes violaciones de derechos reconocidos en la constitución, sin este principio no existe posibilidad de ejercer derecho alguno de naturaleza patrimonial, luego debe estar expresamente consagrada en el texto constitucional que se redacte.

El exceso en el ejercicio del poder fiscal, puede ser considerado como una verdadera confiscación de bienes vedada por la constitución, ya que debe existir la razonabilidad como medida de la confiscatoriedad de los gravámenes puesto que el poder impositivo ha de ser ejercido de buena fe y para fines públicos, debe establecerse con arreglo a un sistema de imparcialidad y uniformidad, en condiciones razonables y de manera tal que no constituya una confiscación.

> La razonabilidad es un presupuesto indispensable en todo orden jurídico, que se violenta cada vez que hay desproporción entre el fin perseguido por la norma y el medio elegido para concretarlo, un tributo sale de la razonabilidad cuando equivale a una parte substancial del valor del capital o de su renta o de su utilidad, o cuando ocasiona el aniquilamiento del derecho de propiedad en su sustancia o en cualquiera de sus atributos.
>
> Un impuesto debe ser considerado confiscatorio cuando para pagarlo, el sujeto ha de liquidar y disponer de parte de su patrimonio sin compensación alguna; el Estado debe subsistir de la renta de sus ciudadanos y no de sus capitales, exigir capitales es disminuir los fondos originados en la renta, es empobrecer a los particulares cuya riqueza colectiva forma la riqueza del Estado. Jamás el capital debe ser absorbido por los impuestos, al menos que perdure el sistema social y económico que nos rige".

En todo caso, en cuanto a esta prohibición de la confiscación que se establece en el ordinal 2, en relación no sólo con los tributos, sino con "los accesorios de los tributos y a las sanciones", ello es consecuencia de la progresividad de la protección de los derechos humanos. Lo que se persigue es proteger al contribuyente de multas confiscatorias, y ello nada tiene que ver con la indexación de las deudas fiscales.

En cuanto al ordinal 3º del artículo propuesto, su contenido responde a la Recomendación de las *X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios* (Montevideo 1984), en el sentido de

> "4. Que tratándose de tributos con hecho generador continuado o periódico, la ley no pueda afectar aquellos hechos cuya ejecución ya se haya iniciado, debiendo entonces la nueva ley aplicarse al período siguiente o, en su caso, a los hechos generadores que tengan comienzo de ejecución con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley".

Es evidente que ello se refiere a los impuestos de causación continuada, que sólo se determinan al final del período fiscal, como el impuesto sobre la renta, por ejemplo. Nada tiene que ver la prohibición con impuestos como el establecido al débito bancario.

En cuanto al ordinal 4º de la norma, en el mismo se recoge el principio prohibitivo establecido en el artículo 225 de la Constitución de 1961, así:

> "***Artículo 225:*** No podrá establecerse ningún impuesto pagadero en servicio personal".

Por último, en cuanto al ordinal 5º de la norma, en protección de la libertad personal, se busca eliminar del ordenamiento jurídico las odiosas normas locales de conversión de multas administrativas "en arresto proporcional". Debe señalarse que el ordinal sólo se refiere a la prohibición de convertir sanciones administrativas (multas) en arresto proporcional de carácter administrativo, como meca-

nismo de protección de la libertad personal ante las actuaciones de la autoridad administrativa.

Nada tiene que ver la norma con la posibilidad de que la ley regule delitos tributarios con penas privativas de la libertad personal, pues la misma no se refiere a penas.

5. La previsión expresa del principio de la inmunidad tributaria de los entes territoriales y de los principios de interrelación tributaria entre los mismos

La distribución de la potestad tributaria en los tres niveles territoriales, exige entre otras regulaciones, por una parte, prever el alcance de la inmunidad tributaria entre la República, los Estados y Municipios y por la otra, armonizar los poderes tributarios entre los diversos niveles del Poder Público.

En cuanto al primer aspecto, es evidente que el principio de la inmunidad tributaria o no sujeción tiene que existir entre los niveles nacional, estadal y municipal de manera que así como la República no puede gravar con un impuesto nacional a un Municipio, este tampoco puede aplicar impuestos municipales a la República.

El principio se recoge, incluso en el artículo 195 del Anteproyecto ubicado (mal ubicado e incorrectamente formulado) en el Capítulo relativo a los Municipios con el siguiente texto:

> "***Artículo 195:*** La potestad tributaria que corresponde a los municipios es distinta e independiente de las potestades reguladoras que esta Constitución o las leyes atribuyan al Poder Nacional o Estadal sobre determinadas materias o actividades.
>
> Las inmunidades frente a la potestad impositiva de los Municipios, a favor de los demás entes políticos territoriales, se extiende sólo a los órganos y personas jurídicas públicas creadas por ellos, pero no a concesionarios ni a otros contratistas de la Administración Nacional o de los estados".

En relación a esta norma debe destacarse que su inserción en el capítulo del Poder Público Municipal, luego de la enumeración de los ingresos municipales, parece estar referida a la vieja polémica sobre las reservas al Poder Nacional establecidas en la Constitución de 1961. En particular, parece destinada a frenar la tendencia existente en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de extender el efecto de las llamadas "reservas normativas" a las llamadas "reservas de rentas" y así excluir algunas materias de la gravabilidad con el impuesto municipal de patente de industria y comercio. En verdad, la norma es muy confusa y la cuestión a que parece referirse podría ser expresada adecuadamente sin conducir a una distorsión tan perjudicial de las relaciones entre los poderes tributarios de los tres niveles de Gobierno como la que produce.

En efecto, la redacción de esa norma, por la palabra "independencia" que asigna a la potestad tributaria de los Municipios, puede considerarse como contraria a la función de coordinación que debería ejercer el Poder Nacional, por vía legislativa, de todos los poderes tributarios asignados por el Anteproyecto a las entidades político-territoriales y atenta severamente contra la idea misma de un Sistema Tributario integrador de la multiplicidad de los tributos.

Nada se obtendría con el diseño constitucional de un Sistema Tributario, que "per se" requiere de la función de coordinación del nivel central, si se acordase tal "independencia" al poder de los Municipios en la materia. De ser aprobada esa norma, el Sistema Tributario quedaría rápidamente desquiciado y las finanzas públicas perderían el equilibrio entre necesidad y disponibilidad de ingresos. Los Municipios urbanos más importantes podrían elevar desmesuradamente la presión fiscal *y menoscabar los ingresos tributarios del Poder Nacional,* en especial, aquellos obtenidos por la vía del impuesto sobre la renta, que admite la deducción de los impuestos estadales y municipales.

La norma objetada pareciera estar inspirada más en un propósito de revancha contra la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia que en el de contribuir a la armonía entre los poderes tributarios, y revela una reprochable indiferencia frente a los efectos financieros devastadores que esa "independencia" podría provocar frente a la capacidad económica de los contribuyentes, y frente a la capacidad que debe mantener el Poder Nacional para cumplir con sus funciones indelegables de redistribución de ingresos y de estabilización económica. Estos efectos, además, se verían agravados por la incorporación de la tributación estadal a la pluralidad de poderes tributarios en la nueva Constitución.

En todo caso, hemos estimado que el principio de la inmunidad tributaria debe regularse en general, en la sección relativa al sistema tributario, agregándose, además, la regulación relativa a los principios que deben guiar las relaciones entre los poderes tributarios de la República, de los Estados y de los Municipios y que son la territorialidad, autonomía, suficiencia económica, equilibrio fiscal, coordinación y solidaridad interterritorial.

En tal sentido, es que hemos propuesto incluir en el Anteproyecto la siguiente norma:

> "***Artículo:*** Las entidades político-territoriales gozarán de inmunidad impositiva. La inmunidad tributaria frente a la potestad impositiva municipal se extiende a las personas jurídicas estatales. Las relaciones entre los poderes tributarios de la República, de los Estados y de los Municipios estarán regidas por los principios de territorialidad, autonomía, suficiencia económica, equilibrio fiscal, coordinación y solidaridad interterritorial".

Sobre estos principios el SENIAT, en el documento antes citado, insistió en su incorporación al texto constitucional, señalando lo siguiente:

> "Paralelamente a los principios esbozados anteriormente, los cuales podrían agruparse entre los requisitos de justicia material que ha de cumplir el siste-

ma tributario, deben plantearse principios, basados en la organización política, con fundamento en la existencia de comunidades autónomas, como lo son: el de autonomía, coordinación, solidaridad interterritorial, equilibrio fiscal, suficiencia y corresponsabilidad fiscal, los cuales han sido acertadamente tratados en la propuesta elaborada por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, en los siguientes términos:

"El de la *Autonomía,* que coincide con la atribución a los entes menores de una cuota de poder político, de campos de actuación, de responsabilidades públicas, de poder legislativo y en consecuencia, de la posibilidad de diseñar sus propias políticas. Cuando a dicha autonomía se le califica de financiera, ella ha de traducirse en la posibilidad por parte del sujeto de derecho del que se trate, de tener plena disposición de medios financieros para ejercer las competencias que le son propias, dentro de los límites establecidos en la constitución y en las leyes nacionales que al efecto serán dictadas.

El de la *Coordinación,* que aparece como un instrumento necesario para estructurar el sistema de financiamiento de las distintas haciendas de diverso nivel que integran a un Estado compuesto. Tal Coordinación como resulta lógico pensar, corresponde ejercerla al Poder Nacional, mediante la instrumentación de medidas oportunas tendientes a conseguir la estabilidad interna y externa, la unidad de política económica, así como el desarrollo armónico entre las diversas partes del Estado, para lo cual queda facultado el Poder Nacional para establecer los umbrales y límites que midan efectivamente la capacidad de sacrificio y responsabilidad del ciudadano y por consiguiente su real capacidad contributiva y asegurar la operatividad de un sistema tributario armónico y eficaz.

El de la *Solidaridad Interterritorial,* que exige el comportamiento leal entre los diferentes poderes territoriales y el deber de auxilio recíproco entre la hacienda central y las haciendas locales y entre éstas entre sí. La solidaridad tiene un doble objetivo, por una parte asegurar un nivel mínimo en la prestación de servicios públicos fundamentales, por otra eliminar las diferencias de renta y riqueza entre los entes menores.

El de *Equilibrio Fiscal* impone a los entes político-territoriales guardar la estricta relación entre los gastos y los ingresos de cada uno de ellos dentro del esquema funcional antes expuesto.

El de la *Suficiencia,* el cual podría traducirse en la existencia de instrumentos que aseguren el suministro de recursos capaces de financiar los servicios públicos que correspondan o sean traspasados a los entes menores.

La *Corresponsabilidad Fiscal,* pretende desplazar sobre los entes menores la responsabilidad de obtener y administrar responsable y eficazmente sus propios ingresos, introduciendo así, una restricción a sus demandas de recursos que confiere estabilidad al sistema".

Principio de la Inmunidad Tributaria: se ha planteado el problema de si las competencias que se atribuyen por cada nivel político territorial, alcanzan a gravar a los demás gobiernos, sus órganos y funcionarios, o si por el contrario existe inmunidad recíproca. En este sentido en las III Jornadas del ILADT, se declaró que las inmunidades tributarias no dependen de la naturaleza de los entes, sino de los respectivos ordenamientos jurídicos constitucionales; en la XIII se ratificó tácitamente ese criterio.

El derecho comparado ofrece soluciones al debatido problema de la inmunidad tributaria del estado, como principio general, las primeras soluciones fueron dadas por los Estados Unidos con la legendaria sentencia del Juez Marshall, que evolucionó culminando en la doctrina de la inmunidad recíproca, limitada a los bienes y actividades de los órganos gubernamentales, y no de los entes públicos con funciones comerciales o industriales. La doctrina prosperó en países de características similares como Argentina. Pero la solución más acabada la da el derecho brasileño que ha consagrado la misma solución que la norteamericana pero a nivel constitucional. Es sin duda la mejor solución para este problema tan importante y de tan difícil solución, en ausencia de una norma obligatoria para los distintos niveles legislativos".

Debe señalarse, por lo demás, que la norma propuesta solo busca incorporar a la inmunidad tributaria de la República a sus entes instrumentales en las áreas reservadas a la misma, como la industria petrolera. Nada conduce a pensar que están incorporadas al mismo régimen de no sujeción, las empresas privadas contratistas de las empresas de la industria petrolera nacionalizada, las cuales han estado en régimen de inmunidad en relación a los impuestos municipales, sólo en virtud de lo dispuesto en el Acuerdo del Congreso relativo a la apertura petrolera.

En todo caso, la existencia de tres niveles de tributación exige que la Constitución establezca normas generales sobre corresponsabilidad fiscal, para evitar superposición de tributos y comprometer en la tributación, a cada nivel territorial del Poder Público.

El tema ha sido objeto de Recomendaciones por las instituciones especializadas de orden tributario, como por ejemplo, en las *Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* celebradas en Montevideo en 1956 sobre el tema de la autonomía de los gobiernos locales en materia tributaria, donde se indicó lo siguiente:

"2º Las facultades tributarias que se reconozcan u otorguen a los estados miembros y otros gobiernos locales, deben coordinarse entre sí y con el gobierno nacional a efectos de:

a) Evitar que se produzca la superposición de gravámenes y solucionarla en los casos concretos por órganos y medios jurídicos.

b) Realizar una política fiscal de equilibrio o para otros fines que contemplen los intereses económicos del país, tanto en lo que respecta al orden interno como al internacional.

c) Uniformar, en cuanto fuere posible, los conceptos jurídicos relativos a la obligación tributaria en todos sus aspectos.

3º Las facultades a que se refieren los puntos anteriores deberán ser distribuidas y coordinadas en los respectivos ordenamientos constitucionales".

Más recientemente, en las *XIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, celebradas en Palma de Mallorca en 1987, se estableció lo siguiente:

"1. Que la distribución de competencias tributarias entre distintos niveles o ámbitos de poder territorial de un país, corresponde al plano normativo constitucional, pudiendo ser desarrolladas por la legislación ordinaria cuando esté constitucionalmente previsto.

2. Que esta distribución debe ajustarse a los fines o cometidos que se atribuyan a cada uno de esos niveles o ámbitos de poder territorial, a fin de asegurar un funcionamiento eficiente y equilibrado del Estado en su conjunto, tanto para lograr una adecuada satisfacción de las necesidades públicas, cuanto para fijar una justa contribución de los sujetos afectados.

3. Que la superposición de los mismos o aun de distintos niveles o ámbitos de poder territorial sobre los mismos hechos o actos, debe rechazarse en cuanto atente contra el principio de capacidad contributiva y el pleno desenvolvimiento de las actividades económicas.

4. Que los distintos niveles o ámbitos de poder territorial deben coordinar el ejercicio de sus respectivas competencias tributarias, tanto horizontal como verticalmente, a fin de racionalizar al máximo el ejercicio de dichas competencias, proteger las fuentes de tributación y no superar niveles razonables de presión fiscal conjunta.

5. Que la distribución de competencias tributarias no debe obstaculizar la realización de una política nacional en materia económica y social".

Con fundamento en lo anterior, hemos propuesto la inclusión de la siguiente norma en el Anteproyecto de Constitución:

"***Artículo:*** El sistema tributario propiciará la corresponsabilidad fiscal de las entidades político-territoriales, a fin de lograr que estas últimas obtengan sus recursos con la participación del esfuerzo de sus propios habitantes".

En la misma orientación de regular las relaciones intergubernamentales en materia tributaria, derivadas de la distribución de competencias tributarias entre los tres niveles del Poder Público, se estima necesario prever el mecanismo de fuentes financieras compartidas entre esos niveles, según lo determine la Constitución y la Ley. Por ello hemos propuesto la inclusión en el Anteproyecto de la siguiente norma

"***Artículo:*** De conformidad con esta Constitución y las leyes nacionales, los Estados y Municipios podrán compartir con la República la regulación, la

recaudación, la administración y los rendimientos de los tributos.

Los Estados y Municipios sólo podrán gravar la agricultura, la cría, la pesca y la actividad forestal en la oportunidad, forma y medida que lo permita la ley nacional".

Sobre este tema de las fuentes financieras compartidas, la Asociación Venezolana de Derecho Tributario ha señalado lo siguiente:

"En lo que respecta a *la generación de recursos tributarios,* uno de los sistemas que puede ser adoptado en un Estado compuesto es el de la adjudicación exclusiva de instrumentos financieros a cada nivel de gobierno o hacienda, de forma que las haciendas, según su ámbito, puedan disponer de unos instrumentos, pero no de otros, para lo cual se requiere una clara identidad de los elementos cualitativos y cuantitativos de las bases imponibles de los distintos tributos a ser creados, para evitar la confusión y los "solapamientos" propios de los distingos y clasificaciones que no obedecen a una clara dogmática tributaria, con las consecuentes distorsiones que se presentan actualmente en los fenómenos de la tributación a la producción y al consumo.

También se debe señalar la alternativa de las fuentes financieras compartidas, es decir, utilizando los mismos instrumentos todas las haciendas, lo cual a su vez puede hacerse: a) mediante sistemas de tributos formalmente independientes y b) mediante un sistema de recargos regionales o locales sobre los tributos de la hacienda central.

Otra alternativa es la de los impuestos suplementarios, en la que el tributo es administrado por el Poder Nacional a una alícuota especial y los entes menores son estimulados a usarlos imponiendo una alícuota adicional sobre la misma base. Las ventajas resultan de una sola recolección del gravamen, con lo cual no sólo el costo de gestión se reduce, sino también se facilita su cumplimiento.

Similar al suplementario es el Impuesto cedido, que constituye una contribución cobrada por el Estado total y que otorga una parte usualmente sobre la base del ingreso obtenido en la entidad o de lo por ésta recaudado. El nivel inferior nada tiene que decidir sobre la alícuota, la base, el objeto, el sujeto, las exenciones y deducciones del gravamen traduciéndose prácticamente en una transferencia más".

Debe señalarse, en todo caso, que la última parte de la norma propuesta, responde al principio general contenido en el artículo 34 de la Constitución de 1961 vigente, que establece que:

"***Artículo 34.*** Los Municipios... no podrán gravar los productos de la agricultura, la cría y la pesquería de animales comestibles con otros impuestos que los ordinarios sobre detales de comercio".

En cuanto a los Estados y los Municipios, también el artículo 18, prohíbe a estos

"Crear impuestos sobre el ganado en pie o sobre sus productos o sub-productos".

La fórmula utilizada en la propuesta, sin embargo, remite la regulación de la materia a la Ley nacional.

6. Las prohibiciones tributarias a Estados y Municipios

Por otra parte, la previsión expresa de la competencia de los Estados en materia de impuestos al consumo, exige retener en la Nueva Constitución, los mismos principios tradicionales de nuestro constitucionalismo establecidos en los actuales artículos 18 y 34 de la Constitución de 1961, que establecen lo siguiente:

"***Artículo 18.*** Los Estados no podrán:

1º Crear aduanas ni impuestos de importación, de exportación o de tránsito sobre bienes extranjeros o nacionales o sobre las demás materias rentísticas de la competencia nacional o municipal.

2º Gravar bienes de consumo antes de que entren en circulación dentro de su territorio.

3º Prohibir el consumo de bienes producidos fuera de su territorio, ni gravarlos en forma diferente a los producidos en él.

4º Crear impuestos sobre el ganado en pie o sobre sus productos o subproductos.

Artículo 34. Los Municipios estarán sujetos a las limitaciones establecidas en el artículo 18 de esta Constitución y no podrán gravar los productos de la agricultura, la cría y la pesquería de animales comestibles, con otros impuestos que los ordinarios sobre detales de comercio".

Estos principios tradicionales, en nuestro criterio, no pueden quedar fuera de las regulaciones constitucionales, particularmente por la reafirmación expresa en el Anteproyecto de la competencia estadal en materia de *impuestos al consumo.*

Además, al distribuirse la competencia tributaria en los tres niveles territoriales, resulta necesario prever, no sólo que debe evitarse caer en la doble tributación; sino, como ya lo hemos señalado, el principio de que la República, los Estados y los Municipios pueden compartir aspectos fundamentales de los tributos, como se ha regulado en la distribución de competencias respecto de los Estados y Municipios.

Por ello hemos propuesto la inclusión en el Anteproyecto de la siguiente norma:

"***Artículo ---.*** Los Estados y Municipios no podrán:

1 Crear aduanas ni impuestos de importación, de exportación o de tránsito sobre bienes o actividades procedentes del exterior o de Venezuela.

2. Gravar bienes muebles ubicados fuera de su territorio o actividades realizadas fuera del mismo.
3. Gravar el consumo de bienes producidos fuera de su territorio en forma o medida diferentes a los producidos en él.
4. Crear tributos en las actividades cuya gravabilidad haya sido reservada a otras entidades político-territoriales o utilizar hechos o bases imponibles sustancialmente iguales a las de los tributos atribuidos exclusivamente por esta Constitución o las leyes nacionales a los otros niveles, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente".

Debe insistirse en que esta norma desarrolla principios técnicos ya contenidos en la Constitución de 1961, como son el carácter estrictamente *territorial* de los tributos estadales y municipales, la *unidad económica nacional y la delimitación de los dominios tributarios* de las entidades político-territoriales, los cuales se hacen aún más necesarios en un marco constitucional que instaura la distribución de los poderes tributarios según la estructura de un Estado Federal Descentralizado.

El carácter territorial de los tributos subnacionales se expresa en la regla fundamental de que las entidades estadales y locales sólo pueden gravar hechos económicos ocurridos dentro de los límites de su territorio, porque el fin primordial de esos tributos es el financiamiento de los servicios públicos de esas entidades, mientras que corresponde a los tributos nacionales gravar los hechos económicos de dimensión nacional ocurridos dentro o fuera del territorio de Venezuela, pero que guarden conexión con su ordenamiento jurídico. Este mayor alcance de la tributación nacional obedece a la mayor magnitud de las funciones financieras del Poder Nacional, ya que a este nivel de gobierno corresponde no sólo financiar servicios públicos esenciales que no están al alcance de los Estados y Municipios, sino compensar las enormes desigualdades económicas que se dan entre esas entidades y asegurar la estabilidad económica del país.

La unidad económica está referida al libre intercambio económico que debe existir entre las regiones y localidades del país, como condición indispensable de la economía nacional, lo cual requiere prohibir que los entes políticos territoriales menores puedan crear aduanas, gravar bienes o actividades en tránsito, o gravar en forma discriminatoria los bienes y actividades procedentes de otros Estados o Municipios. Si hoy en día se propende a la unidad económica a nivel internacional regional, con mayor razón se debe apoyar la economía de Venezuela en su unidad interna.

Por otra parte, la delimitación de los dominios tributarios ha sido materia de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia desde hace más de 50 años, porque el desorden en el ejercicio de los poderes tributarios por parte de los diversos niveles de gobierno es una de las causas más graves que perturban no sólo al sistema tributario, sino al funcionamiento de la economía. Si no se respetan

los límites de cada poder tributario asignado por la Constitución, ello conducirá a la confrontación y recíproca perturbación del ejercicio de esos poderes, pudiendo llevar al caos de las finanzas públicas, sobre todo en su nivel nacional, habida consideración de la deducibilidad de los pagos de los tributos estadales y municipales del principal tributo nacional: el Impuesto Sobre la Renta. Por ello, es indispensable que la propia Constitución prohíba la llamada "invasión de los dominios tributarios", al no permitir que unos niveles de gobierno utilicen las figuras tributarias asignadas exclusivamente a otros niveles, en modo abierto o disfrazado, en este último caso a través de falaces fórmulas jurídicas.

Debe advertirse que esta propuesta adopta no sólo el esquema técnico de las potestades tributarias separadas y exclusivas, que requieren de las prohibiciones indicadas, sino también el esquema de la tributación compartida, el cual conlleva a una solución de mayor armonía entre las entidades político-territoriales, puesto que dentro de ella la República, ente principal del ordenamiento constitucional, podrá compartir con Estados y Municipios la regulación, recaudación, administración y rendimiento de los tributos.

En particular, en cuanto al ordinal 4º del artículo propuesto, es evidente que no se puede permitir la doble tributación en relación con los mismos hechos o bases imponibles de tributos atribuidos en forma exclusiva a uno de los niveles territoriales. La distribución de potestad tributaria entre los tres niveles del Poder Público, por tanto, tiene que ser extremadamente precisa y detallista para impedir la doble tributación, la cual en todo caso, tiene que quedar prohibida.

Con esta última prohibición, por supuesto, sólo se busca impedir la doble tributación en relación con los mismos hechos o bases imponibles que se han atribuido a los diversos niveles territoriales. Se trata de dar orden al sistema con pluralidad de poderes tributarios, no de favorecer interés alguno. Se trata de evitar la "rebatiña" por los ingresos tributarios y asegurar que cada nivel de gobierno disponga de los recursos necesarios para cumplir sus funciones administrativas. Se trata de impedir que una minoría de las entidades político- territoriales se apropien en modo inequitativo del mayor caudal de recursos tributarios, sin que ello guarde proporción con la magnitud de sus responsabilidades.

Esta propuesta sigue las recomendaciones de las *XIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario,* celebradas en España, 1987; de las cuales se puede resaltar lo que se refiere a la necesidad de la distribución constitucional de competencias tributarias entre los distintos niveles de gobierno, en el sentido de que:

> "debe ajustarse a los fines y cometidos que se atribuyan a cada uno de esos niveles o ámbitos de poder territorial, a fin de asegurar un funcionamiento eficiente y equilibrado del Estado en su conjunto, tanto para lograr una adecuada satisfacción de las necesidades públicas, cuanto para fijar una justa contribución de los sujetos afectados"

y sobre todo,

> "que los distintos niveles o ámbitos de poder territorial deben coordinar el ejercicio de sus respectivas competencias tributarias, tanto horizontal como verticalmente, a fin de racionalizar al máximo el ejercicio de dichas competencias, proteger las fuentes de tributación y no superar niveles razonables de presión fiscal conjunta".

Por supuesto, para evitar estas situaciones, como se ha dicho, la Constitución debe asignar las competencias en materia tributaria quizás con excesivo detalle. Así lo recomienda, por ejemplo, el SENIAT en el documento citado, al señalar que:

> "Somos de la opinión que el reparto de las competencias debe obedecer a un extraordinario detallismo, lo que implica claridad en el método para la distribución de las competencias, previendo los distintos casos de distribución entre los tres niveles competenciales, con el objetivo de asegurar la autonomía de las entidades federadas y municipios. Esta precisión en el texto constitucional debe comprender la competencia normativa, competencia de gestión o administración y la competencia de disfrute o disponibilidad en cada uno de los niveles de poder, para evitar los problemas que se plantean en otros derechos sobre conflictos de poderes o de doble imposición".

7. El reforzamiento de la administración tributaria y el control judicial de los actos tributarios

Por último, hemos propuesto la inclusión, en el Proyecto de Constitución, de una norma que a la vez que refuerce el principio de la autonomía de la Administración Tributaria conforme a la experiencia del SENIAT, garantice el control judicial de los actos administrativos tributarios, llevando a rango constitucional el carácter suspensivo de los recursos, dada la doctrina de la Corte Suprema de declarar contrario a la Constitución el principio *solve et repete*. La norma propuesta tiene el siguiente texto:

> "***Artículo:*** De conformidad con la ley, la Administración Tributaria estará dotada de autonomía funcional y tendrá las funciones de dictar normas e instrucciones, informar, recaudar, ejercer control administrativo, fiscalizar e investigar en la aplicación de las leyes tributarias y sus reglamentos.
>
> La ley nacional regulará a las funciones de la Administración Tributaria y los medios de impugnación de sus actos, sin que ello impida u obstaculice el acceso a la administración de justicia. El ejercicio de recursos administrativos y judiciales suspenderá los efectos del acto recurrido.
>
> Las autoridades de todo orden pertenecientes a la República, a los Estados y a los Municipios y los particulares están obligados a prestar su concurso a los órganos y funcionarios de la Administración Tributaria para el cumplimiento de las funciones que le asigna esta Constitución".

Sobre el tema de la tutela jurisdiccional en un sistema tributario, el SENIAT en el documento antes mencionado ha señalado lo siguiente:

> "Principio que representa la garantía más sólida de un Estado democrático organizado; la tutela judicial efectiva es un principio general del Derecho de indiscutible rango constitucional, y además debe ser entendido como un derecho fundamental de aplicación directa cuya articulación técnica es absoluta e inmediata.
>
> La tutela jurisdiccional garantiza el acceso al Poder judicial para obtener la revisión de los actos administrativos de carácter tributario que afectan a los contribuyentes o responsables, consagra la inviolabilidad de la defensa en juicio a fin de lograr poner coto a la exigencia tributaria injusta.
>
> Este postulado ha sido recogido en las constituciones contemporáneas como norma obligatoria supranacional, incluso para la materia tributaria, en la que sin lugar a dudas, los sujetos deben disponer por igual de las mismas y máximas garantías de defensa de sus intereses, libre acceso a la justicia, ante un juez independiente, con ilimitadas posibilidades de exponer sus argumentos y probarlos.
>
> El Estado de derecho organizado sobre la base de la división de funciones, trata de evitar concentraciones, especialmente en el Poder Ejecutivo, de particular importancia en el derecho tributario dada la condición del Fisco como acreedor de una suma de dinero. El principio de tutela jurisdiccional se identifica con el de igualdad, ya que el Fisco Nacional comparece en el proceso tributario como titular de un derecho de crédito, en defensa de un interés económico. En este sentido, los principios de justicia, capacidad contributiva y progresividad aseguran la igualdad ante el impuesto, constituyen verdaderas normas vinculantes para todos los poderes del Estado".

8. Propuesta de articulado

En definitiva, las anteriores son las propuestas formales que formulo a la Asamblea para las regulaciones constitucionales en materia tributaria, lo que significaría sustituir las dos normas sobre la materia que trae el Anteproyecto por las siguientes normas, conforme a toda la argumentación anterior, las cuales además deberían integrarse en una sección de las "Disposiciones Generales" del Título relativo al "Poder Público" (que regula al Poder Nacional, al Poder Estadal y al Poder Municipal):

Título IV: Del Poder Público
Capítulo I: Disposiciones Generales
Sección V: Del Sistema Tributario

"***Artículo ---.*** El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad así como a la protección de la economía nacional

y a la elevación del nivel de vida de la población, y a un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

La carga fiscal que deberán soportar los contribuyentes por causa del pago de los tributos atenderá al disfrute general de servicios públicos, a la preservación del ingreso mínimo vital, a la preservación de la fuente de riqueza, así como también a la multiplicidad de tributos y al carácter global del sistema tributario, con el objeto de no exceder la capacidad contributiva.

Artículo ---. La creación, modificación o supresión de tributos, así como el establecimiento de sus elementos esenciales, sólo se hará por ley tributaria de carácter especial y según las potestades atribuidas por esta Constitución y las leyes nacionales a la República, a los Estados y a los Municipios. Igual disposición regirá para la concesión de exenciones, exoneraciones y demás beneficios fiscales.

Las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial sometido a la potestad del órgano competente para crearlas.

No se podrá delegar la creación de tributos, ni la definición y fijación de sus elementos esenciales.

Sólo la ley nacional tipificara las infracciones tributarias y dispondrá las sanciones aplicables y en ningún caso podrán delegarse dichas atribuciones.

Los reglamentos sólo podrán desarrollar las leyes tributarias y asegurar su aplicación, pero no podrán tener efectos jurídicos que modifiquen o establezcan elementos esenciales de los tributos o regular materias reservadas a la competencia legislativa. Tampoco podrán establecer procedimientos tributarios ni exigir el cumplimiento de deberes formales y requisitos que no estén previstos en la Ley.

Artículo ---. La ley que establezca o modifique un tributo deberá fijar un término previo a su aplicación. Si no lo hiciere, no podrá aplicarse sino sesenta días continuos después de haber quedado promulgada.

La ley tributaria no tendrá efecto retroactivo, pero las disposiciones legales que supriman o reduzcan sanciones se aplicarán a los hechos pasados y a los efectos presentes que de los mismos subsistan.

Artículo ---. Se prohíbe:

1. Tratar en modo desigual o discriminatorio a los contribuyentes que se encuentren en situación equivalente.

2. Dar efectos confiscatorios a los tributos, a los accesorios de los tributos y a las sanciones.

3. Exigir el pago de tributos sobre hechos imponibles ocurridos antes del inicio de la vigencia de la ley que los hubiera creado o modificado o en el mismo período fiscal en que haya sido promulgada dicha ley.

4. Establecer algún tributo pagadero en servicio personal.

5. Impedir u obstaculizar el acceso a la administración de justicia, con el objeto de asegurar el cobro de los tributos.

6. Autorizar la conversión de las sanciones pecuniarias en penas privativas de la libertad, así como también condonar o dispensar individualmente de estas últimas previo pago de las deudas tributarias.

7. Allanar el domicilio o residencia del sujeto pasivo de la obligación tributaria, salvo que se trate de cumplir una orden judicial o de impedir la perpetración de un delito.

8. Interferir la privacidad de las comunicaciones efectuadas directamente o a través de medios impresos, telefónicos, electrónicos y cualquier otro medio de comunicación, salvo que se trate de ejecutar una orden judicial en los casos previstos por la ley.

Artículo ---. Las entidades político-territoriales gozarán de inmunidad impositiva. La inmunidad tributaria frente a la potestad impositiva municipal se extiende a las personas jurídicas estatales. Las relaciones entre los poderes tributarios de la República, de los Estados y de los Municipios estarán regidas por los principios de territorialidad, autonomía, suficiencia, económica, equilibrio fiscal, coordinación y solidaridad interterritorial.

Artículo ---. El sistema tributario propiciará la corresponsabilidad fiscal de las entidades político-territoriales, a fin de lograr que estas últimas obtengan sus recursos con la participación del esfuerzo de sus propios habitantes.

Artículo ---. Los Estados y Municipios no podrán:

1. Crear aduanas ni impuestos de importación, de exportación o de tránsito sobre bienes o actividades procedentes del exterior o de Venezuela.

2. Gravar bienes muebles ubicados fuera de su territorio o actividades realizadas fuera del mismo.

3. Gravar el consumo de bienes producidos fuera de su territorio en forma o medida diferentes a los producidos en él.

4. Crear tributos en las actividades cuya gravabilidad haya sido reservada a otras entidades político-territoriales o utilizar hechos o bases imponibles sustancialmente iguales a las de los tributos atribuidos exclusivamente por esta Constitución o las leyes nacionales a los otros niveles, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

Artículo ---. De conformidad con esta Constitución y las leyes nacionales, los Estados y Municipios podrán compartir con la República la regulación, la recaudación, la administración y los rendimientos de los tributos.

Los Estados y Municipios sólo podrán gravar la agricultura, la cría, la pesca y la actividad forestal en la oportunidad, forma y medida que lo permita la ley nacional.

Artículo ---. De conformidad con la ley, la Administración Tributaria estará dotada de autonomía funcional y tendrá las funciones de dictar normas e instrucciones, informar, recaudar, ejercer control administrativo, fiscalizar e investigar en la aplicación de las leyes tributarias y sus reglamentos.

La ley nacional regulará a las funciones de la Administración Tributaria y los medios de impugnación de sus actos, sin que ello impida u obstaculice el acceso a la administración de justicia. El ejercicio de recursos administrativos y judiciales suspenderá, los efectos del acto recurrido.

Las autoridades de todo orden pertenecientes a la República, a los Estados y a los Municipios y los particulares están obligados a prestar su concurso a los órganos y funcionarios de la Administración Tributaria para el cumplimiento de las funciones que le asigna esta Constitución".

IV. PARTICIPACIÓN EN LA DISCUSIÓN DE LAS NORMAS SOBRE EL SISTEMA TRIBUTARIO EN LAS SESIONES DE LA ASAMBLEA NACIONAL CONSITUYENTE

Ninguna de las propuestas que formulé en los tres documentos antes indicados fueron acogidas en la elaboración del texto del articulado de la Constitución en la materia tributaria, cuya regulación como se dicho, quedó en los solos artículos 316 y 317.

En los debates que se desarrollaron en la Asamblea, sin embargo, cuando se realizó la discusión sobre esas normas, tuve una participación activa en mis intervenciones orales y en la consignación de votos salvados por escrito, que se reseña a continuación:

1. Participación en la discusión del Artículo 316 sobre Principios del Sistema Tributario

Artículo 316. El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

Sobre esta norma en particular, consideré que la misma repetía el contenido del artículo 223 de la Constitución de 1961, que ya era insuficiente, ya que el sistema tributario debía comprender la regulación de los poderes tributarios entre los tres niveles de tributación (Nacional, Estadal y Municipal), lo cual requería prever el alcance de la inmunidad tributaria entre éstos y también debía procurar asegurarse la capacidad contributiva de los obligados. Además, no contenía una enumeración de los principios que deben guiar las relaciones entre los poderes

tributarios, que son: la territorialidad, autonomía, suficiencia económica, equilibrio fiscal, coordinación y solidaridad interterritorial. Por otro lado, consideré que debía eliminarse de ese artículo el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas porque ya se había consagrado en el Capítulo de los Derechos Constitucionales.

Por ello, en la sesión del 8 de noviembre de 1999, con ocasión de la primera discusión, pedí la palabra y expuse lo siguiente:

CONSTITUYENTE BREWER CARÍAS (ALLAN). Presidente: Este artículo recoge el artículo 223 de la Constitución actual: Principio general de qué debe procurar el Sistema Tributario. La justa distribución de las cargas.

Ahora, quiero hacer las siguientes observaciones, en primer lugar, la primera frase repite un artículo que ya está regulado en los deberes. Ya existe esta norma y fue aprobada: El deber de contribuir a las cargas públicas, y está expresamente. De manera que esta primera frase debería ser eliminada de este artículo porque es repetitiva de lo que ya está regulado.

En segundo lugar, en cuanto a la última frase que propone la Comisión, pienso que debería estar ubicada en el artículo siguiente, relativo al principio de la legalidad tributaria y es la previsión en la ley se sanciones por la evasión fiscal, inclusive, de carácter penal, con lo cual estoy de acuerdo, pero debería estar regulado en el artículo siguiente, que se refiere al principio de la legalidad tributaria, ya que ya que contiene ese honor la ley.

En cuanto a la observación que leyó el constituyente Vallenilla, no tiene nada que ver con esto. Esa observación se refiere al artículo siguiente. Es la observación que estaba allí, que se leyó y que más bien creó confusión.

Ahora, el artículo en sí, por tanto, es de primera importancia, y en un sistema constitucional como el que estamos diseñando (a pesar de las noticias que hoy aparecen en la prensa de que a lo mejor esto se va a cambiar), donde se ha atribuido competencia tributaria a los estados y a los municipios, además del Poder Nacional y, por tanto, determinados tributos, me parece fundamental que este artículo se complemente, a los efectos de que quede bien claro la incorporación, dentro de la idea del sistema tributario, de la multiplicidad de tributos, que hoy, al menos así está en el proyecto de Constitución, en los tres niveles y, por tanto, el carácter global del sistema tributario que implica esos tres niveles.

Es evidente que este es un país -como todos sabemos, por el paternalismo de Estado- que no ha creado conciencia contributiva. Normalmente se piensa que aquí pagan sólo los impuestos algunos pocos -como en efecto pasa- y la idea de que la obligación de contribuir a las cargas públicas de todos está disipada, la gente piensa que son otros los que pagan impuestos y no todo el mundo; pero en una cultura, en un Estado menos paternalista tenemos que fomentar porque el impuesto llegue a todo el mundo y que cada quien, de acuerdo a su capacidad contributiva, contribuya con las cargas públicas.

Entonces, la idea de incorporar en el mismo sistema los tres niveles tributarios nuevos, que se consideren globalmente al sistema tributario y, por otra parte, dada esta carga fiscal que va hacia el futuro, con impuestos nacionales, estadales y municipales, me parece muy importante que complementemos el artículo estableciendo la idea de en qué deben manifestarse en retribución al ciudadano, los tributos. Es decir, uno paga impuestos pero aspira a que se retribuyan esos impuestos en servicios adecuados del Estado.

De manera que la idea de que los tributos tienen que buscar atender a la satisfacción y al disfrute general de los servicios públicos, es importante, y, por otra parte, que habiendo tres niveles tributarios, se garantice también que esa aplicación de tributos en los tres niveles debe preservar un ingreso mínimo común, debe preservar las fuentes de riqueza y todo eso dentro de esa multiplicidad de tributos.

Con fundamento en esto, quiero proponer que se agregue al artículo un párrafo que podría estar redactado así: "La carga fiscal que deben soportar los contribuyentes por causa del pago de tributo, atenderá al disfrute general de los servicios públicos, a la preservación del ingreso mínimo vital, a la preservación de las fuentes de riqueza, así como también a la multiplicidad de tributos en el carácter global del sistema tributario, con el objeto de no exceder la capacidad contributiva, que es el elemento central".

Por una parte, que el sistema tributario debe procurar la justa distribución de las cargas y, por la otra, que esas cargas, globalmente consideradas, deben ser de acuerdo a la capacidad económica de los contribuyentes.

Creo que una norma de este tipo completa la idea del sistema tributario, amplía la norma actual de la Constitución del 61 -que es la que se repite aquí-, teniendo en cuenta que estamos configurando un sistema tributario en tres niveles.

De manera que mi propuesta es agregar un párrafo al artículo de este tipo y, las otras dos propuestas es que se elimine la primera frase que ya está en los deberes expresamente establecido, y que la última frase relativa a la evasión fiscal y a las sanciones penales, se pase al artículo siguiente, relativo al Régimen de la legalidad tributaria.

En el curso del debate en la Asamblea, formulé sobre esta norma la siguiente propuesta:

Proposición del constituyente Allan Brewer Carías:

Agregar un párrafo que diga: "La carga fiscal que deberán soportar los contribuyentes por causa del pago de tributos atenderá al disfrute general de servicios públicos, a la preservación del ingreso, mínimo vital, a la preservación de las fuentes de riqueza, así como también a la multiplicidad de tributos, y al carácter global del sistema tributario, con el objeto de no exceder la capacidad contributiva."

Al final de la sesión del día 8 de noviembre de 1999, consigné mi Voto salvado en la materia, con el siguiente texto:

> **Salvo mi voto por considerar que esta norma no responde a las consecuencias tributarias de la descentralización política; a la protección de los ciudadanos contribuyentes en relación con el poder tributario del Estado; y a la interrelación entre las potestades tributarias del Poder Nacional con las nuevas potestades tributarias atribuidas a Estados y Municipios, dentro de un sistema tributario integrado que respete globalmente el principio de la capacidad contributiva. Todo ello la hace insuficiente.**

El tema se consideró también en la segunda discusión del proyecto, por lo que al finalizar la sesión de día 14 de Noviembre de 1999, consigné mi Voto Salvado con el siguiente texto:

> **Ratifico mi voto salvado por considerar que esta norma no responde a las consecuencias tributarias de la descentralización política; a la protección de los ciudadanos contribuyentes en relación con el poder tributario del Estado; y a la interrelación entre las potestades tributarias del Poder Nacional con las nuevas potestades tributarias atribuidas a Estados y Municipios, dentro de un sistema tributario integrado que respete globalmente el principio de la capacidad contributiva. Todo ello la hace insuficiente.**
>
> **En efecto, uno de los principios de la reforma política de la Nueva Constitución es el reforzamiento de la descentralización política de la Federación, lo que ha originado la distribución de la potestad tributaria en los tres niveles del Poder Público Nacional. Esta reforma significativa del sistema tributario exige, por tanto, la previsión de un conjunto de normas constitucionales, para regular el principio de que los tres niveles de tributación deben formar parte integral del sistema tributario, por lo que la capacidad contributiva de los contribuyentes debe considerarse en relación con todo el sistema.**

Por ello consideramos que debía agregarse al artículo 353 del Anteproyecto, un párrafo con este texto

> **"La carga fiscal que deberán soportar los contribuyentes por causa del pago de los tributos atenderá al disfrute general de servicios públicos, a la preservación del ingreso mínimo vital, a la preservación de la fuente de riqueza, así como también a la multiplicidad de tributos y al carácter global del sistema tributario, con el objeto de no exceder la capacidad contributiva".**

Esta norma buscaba dirigir una directriz al legislador tributario para obligarlo a tomar en consideración los factores y criterios socio-económicos que miden la presión fiscal, con la finalidad de mantener la carga fiscal

global de los contribuyentes, apreciada desde los distintos sectores y aspectos, dentro de los límites razonables de la capacidad económica. No se trata de vincular la exigibilidad individual de cada tributo a la previa determinación de cada uno de esos criterios o factores, puesto que ellos no podrían ser establecidos individualmente sino colectivamente. El clamor general de los ciudadanos contribuyentes es ver la retribución de los impuestos que se pagan en servicios públicos; de allí la referencia que se hace a ello en el párrafo de la norma indicada que propuse se incluyera en el Texto Constitucional.

En este sentido, el disfrute general de servicios públicos como justificación ética de la imposición, no podría ser determinado caso por caso en la hipótesis de los llamados servicios públicos no divisibles, que se financian con impuestos cuyo rendimiento va al fondo común del Tesoro Público; a diferencia de las tasas y contribuciones especiales que serían retributivas de servicios divisibles. Por ello, en materia de impuestos, que son las figuras más importantes de la tributación, no se podría supeditar el cobro de los mismos al disfrute individual de los servicios.

En todo caso, este principio de prever que el pago de impuestos, en general, debe atender al disfrute general de servicios públicos es elemental en todo sistema tributario. Para ello es que se establece el deber de contribuir con las cargas públicas, pues este deber se compensa con la recepción por los contribuyentes de servicios públicos. Por ello, de este principio no puede deducirse que supuestamente alguien podría demandar al Estado por servicios públicos deficientes. Ello puede ocurrir si en la prestación ineficiente de los servicios se causan daños que comprometan la responsabilidad del Estado, pero no porque se establezca el principio elemental de exigir que el pago de impuestos retorne al contribuyente en servicios generales.

Por lo que respecta a los demás factores y criterios indicados en el párrafo propuesto, ellos tendrían que ser apreciados en el momento de la configuración de la ley tributaria, y sólo excepcionalmente, cuando pudieran ser escandalosamente desatendidos, podrían ser considerados en el momento de la recaudación.

Por otra parte, el reforzamiento de la potestad tributaria de los diversos entes territoriales, exige establecer mecanismos de protección de los contribuyentes. Por ello también propuse, incorporar la siguiente norma al Proyecto de Constitución:

"*Artículo ---:* Se prohíbe:

1. Tratar en modo desigual o discriminatorio a los contribuyentes que se encuentren en situación equivalente.

2. Dar efectos confiscatorios a los tributos.

3. Exigir el pago de tributos sobre hechos imponibles ocurridos antes del inicio de la vigencia de la ley que los hubiera creado o modificado.

4. Establecer algún tributo pagadero en servicio personal.

5. Impedir y obstaculizar el acceso a la administración de justicia, con el objeto de asegurar el cobro de los tributos.

6. Autorizar la conversión de las sanciones pecuniarias en penas privativas de la libertad.

7. Allanar el domicilio o residencia del sujeto pasivo de la obligación tributaria, salvo que se trate de cumplir una orden judicial o de impedir la perpetración de un delito.

8. Interferir la privacidad de las comunicaciones efectuadas directamente o a través de medios impresos, telefónicos, electrónicos y cualquier otro medio de comunicación, salvo que se trate de ejecutar una orden judicial en los casos previstos por la ley".

Esta norma recoge, desarrollándolos especialmente para el ámbito tributario, los principios generales del derecho a la igualdad y no discriminación, consagrado en el artículo 26 del Anteproyecto del 12-10-99; la prohibición de la confiscación, consagrado en el artículo 120 del Anteproyecto y reafirmado en el artículo 371 del mencionado Anteproyecto; de nuevo, la garantía de la irretroactividad de la ley tributaria prevista en el artículo 30 del Anteproyecto; la garantía del acceso a la justicia, prevista en el artículo 32 del Anteproyecto; la garantía de la libertad personal prevista en el artículo 51 del Anteproyecto, la garantía de la inviolabilidad del domicilio prevista en el artículo 54 del Anteproyecto y la protección a la vida privada y la inviolabilidad de las comunicaciones previstas en los artículos 55 y 67 del Anteproyecto.

Por otra parte, la distribución de la potestad tributaria en los tres niveles territoriales, exige entre otras regulaciones, primero, prever el alcance de la inmunidad tributaria entre la República, los Estados y Municipios y segundo armonizar los poderes tributarios entre los diversos niveles del Poder Público.

En cuanto al primer aspecto, es evidente que el principio de la inmunidad tributaria o no sujeción tiene que existir entre los niveles nacional, estadal y municipal de manera que así como la República no puede gravar con un impuesto nacional a un Municipio, este tampoco puede aplicar impuestos municipales a la República.

El principio se recoge, incluso en el artículo 195 del Anteproyecto ubicado (mal ubicado e incorrectamente formulado) en el Capítulo relativo a los Municipios. Sin embargo, considero que el principio de la inmunidad tributaria debía regularse en general, en la sección relativa al sistema tributario, agregándose, además, la regulación relativa a los principios que deben guiar las relaciones entre los poderes tributarios de la República, de los Estados y de los Municipios y que son

la territorialidad, autonomía, suficiencia económica, equilibrio fiscal, coordinación y solidaridad interinstitucional.

En tal sentido, es que propusimos incluir en el Anteproyecto la siguiente norma,

"*Artículo: ---.* Las entidades político-territoriales gozarán de inmunidad impositiva. La inmunidad tributaria frente a la potestad impositiva municipal se extiende a las personas jurídicas estatales. Las relaciones entre los poderes tributarios de la República, de los Estados y de los Municipios estarán regidas por los principios de territorialidad, autonomía, suficiencia económica, equilibrio fiscal, coordinación y solidaridad interterritorial".

Esta norma propuesta solo buscaba incorporar a la inmunidad tributaria de la República a sus entes instrumentales en las áreas reservadas a la misma, como la industria petrolera. Nada conduce a pensar que están incorporadas al mismo régimen de no sujeción, las empresas privadas contratistas de las empresas de la industria petrolera nacionalizada, las cuales han estado en régimen de inmunidad en relación a los impuestos municipales, sólo en virtud de lo dispuesto en el Acuerdo del Congreso relativo a la apertura petrolera.

En todo caso, considero que la existencia de tres niveles de tributación exige que la Constitución establezca normas generales sobre corresponsabilidad fiscal, para evitar superposición de tributos y comprometer en la tributación, a cada nivel territorial del Poder Público.

Por ello propuse la inclusión de la siguiente norma en el Anteproyecto de Constitución:

"*Artículo --.* El sistema tributario propiciará la corresponsabilidad fiscal de las entidades político-territoriales, a fin de lograr que estas últimas obtengan sus recursos con la participación del esfuerzo de sus propios habitantes".

En la misma orientación de regular las relaciones intergubernamentales en materia tributaria, derivadas de la distribución de competencias tributarias entre los tres niveles del Poder Público, estimé necesario prever el mecanismo de fuentes financieras compartidas entre esos niveles, según lo determine la Constitución y la Ley. Por ello propuse la inclusión de la siguiente norma:

"*Artículo ---.* De conformidad con esta Constitución y las leyes nacionales, los Estados y Municipios podrán compartir con la República la regulación, la recaudación, la administración y los rendimientos de los tributos.

Los Estados y Municipios sólo podrán gravar la agricultura, la cría, la pesca y la actividad forestal en la oportunidad, forma y medida que lo permita la ley nacional".

Las anteriores fueron las propuestas que formulé a la Asamblea para las regulaciones constitucionales en materia tributaria, lo que significaría sustituir las dos normas sobre la materia que traía el Anteproyecto. Ello tampoco fue aceptado, en segunda discusión, razón por la cual salvo mi voto.

2. Participación en la discusión del Artículo 317 sobre el Principio de la legalidad tributaria y los Principios de la administración tributaria

Artículo 317. No podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales.

La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente.

En el caso de los funcionarios públicos o funcionarias públicas se establecerá el doble de la pena.

Toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos. Esta disposición no limita las facultades extraordinarias que acuerde el Ejecutivo Nacional en los casos previstos por esta Constitución.

La administración tributaria nacional gozará de autonomía técnica, funcional y financiera de acuerdo con lo aprobado por la Asamblea Nacional y su máxima autoridad será designada por el Presidente o Presidenta de la República, de conformidad con las normas previstas en la ley.

Sobre esta norma consideré que la misma recogía el contenido de los artículos 224 y 226 de la Constitución de 1961, lo cual era insuficiente para el nuevo sistema tributario que debía instaurarse, en virtud de que el principio de la legalidad tributaria debió ser reforzado con el objeto de exigir que sea la ley formal la fuente de obligaciones y beneficios, limitándose la potestad reglamentaria. Por ello, en la sesión del 8 de noviembre de 1999, con ocasión de la primera discusión de la norma, expuse lo siguiente:

CONSTITUYENTE BREWER CARÍAS (ALLAN). Ciudadano Presidente: Creo que debemos ordenar un poco el debate. Estoy de acuerdo con el artículo que presenta el constituyente Prieto, una norma aparte sobre la administración tributaria, pero creo que eso lo debemos votar separado de la que estamos

considerando en este momento, que se refiere al principio de la legalidad tributaria, y a ese es al que en este momento quiero referirme.

El artículo propuesto por la Comisión, que acaba de ser leído, y con los agregados señalados, en realidad recoge los artículos 224 y 226 de la Constitución actual. Son las normas que se califican como aquellas que regulan el principio de la legalidad tributaria. Es decir, que sólo por ley pueden crearse impuestos y sólo por ley pueden otorgarse rebajas, incentivos y exenciones, y establecerse los elementos esenciales de los tributos, principios esenciales en materia tributaria, porque sólo el legislador puede establecerlos.

Ahora, pienso que los artículos 224 y 226 de la Constitución del 61, que son los que recoge la Comisión, son insuficientes para el nuevo esquema tributario que hemos venido diseñando en las discusiones precedentes. Particularmente por la necesidad de deslindar qué debe ser regulado por ley y qué puede ser regulado por vía ejecutiva, deslindar por tanto el ámbito de la ley y de los reglamentos y exigir fundamentalmente que sólo por ley puedan establecerse tributos y sus elementos esenciales y evitar el procedimiento de delegación hacia los reglamentos que hemos venido observando en los últimos tiempos.

Propongo, por tanto, para reforzar el principio de la legalidad tributaria, que esta norma recoja lo sustancial que está allí pero que se amplíe en una forma que podría ser la siguiente: "La creación, modificación o suspensión de tributos, así como el establecimiento de sus elementos esenciales, sólo se hará por ley tributaria de carácter especial y según las potestades atribuidas por la Constitución y las leyes, a la República, a los estados y los municipios." Incorporemos aquí estados y municipios dentro del mismo contexto de la legalidad tributaria. "Igual disposición regirá para la concesión de exenciones, exoneraciones y otros beneficios fiscales."

Por otra parte, agregar el principio de que las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial sometidas a la potestad del órgano competente para crearlo. De manera que si son leyes de los estados sólo en cada estado, si son leyes municipales sólo en el territorio de cada municipio. Luego el principio de que no se podrá delegar la creación de tributos ni la definición o fijación de sus elementos esenciales, salvo los casos –y aquí agrego un elemento que proviene del estudio del doctor Padrón que se repartió– en los cuales, por la naturaleza de los impuestos, la ley establezca tipos máximos y mínimos. Esto pasa por ejemplo en materia aduanera, donde la ley fija un máximo y un mínimo y el Ejecutivo Nacional puede hacerlo. Salvo estos casos debe exigirse la disposición legal y no debe admitirse –en mi criterio– la delegación para la fijación de tributos y sus elementos por reglamento.

Luego insistir en el principio de la legalidad en materia sancionatoria. Sólo la ley nacional tipificará las infracciones tributarias y dispondrá las sanciones aplicables y en ningún caso podrán delegarse estas atribuciones. Agregar aquí el párrafo sobre la evasión fiscal: "La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sancio-

nes establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente". Y luego precisar el ámbito del reglamento frente a la ley en estos términos: "Los reglamentos sólo podrán desarrollar las leyes tributarias y asegurar su aplicación, pero no podrán tener efectos jurídicos que modifiquen o establezcan los elementos esenciales de los tributos o regular materias reservadas a la competencia legislativa. Tampoco podrán establecer procedimientos tributarios ni exigir el cumplimiento de deberes formales y requisitos no previstos en la ley.

Esto tiene particular importancia, sobre todo si tenemos en cuenta que nosotros estamos en esta Constitución distribuyendo el poder tributario a nivel de estados y municipios, y es importante que haya la instrucción en la Constitución hacia los niveles locales, de que sólo por ordenanza o por ley estadal deben regularse estos aspectos, y no pueden los órganos ejecutivos de esos niveles asumir funciones que sólo deben corresponder a la ley, sea ley nacional, estadal u ordenanza municipal. De manera que mi propuesta es ampliar y perfeccionar el principio de la legalidad tributaria y limitar los aspectos que puedan ser ejercidos por los órganos ejecutivos de los tres niveles de tributación, alcaldes, gobernadores o el propio Ejecutivo Nacional. Es todo.

En el curso del debate formulé la siguiente propuesta:

Proposición del constituyente Allan Brewer Carías:

"La creación, modificación o supresión de tributos, así como el establecimiento de sus elementos esenciales sólo se hará por ley tributaria de carácter especial y según las potestades atribuidas por esta Constitución y las leyes nacionales a la República, a los Estados y a los Municipios. Igual disposición regirá para la concesión de exenciones, exoneraciones y demás beneficios fiscales.

Las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito especial sometido a la potestad del órgano competente para crearla. No se podrá delegar la creación de tributos ni la definición y fijación de sus elementos esenciales, salvo los casos en los cuales por la naturaleza de los impuestos la ley establezca tipos máximos y mínimos.

Sólo la ley nacional tipificará las infracciones tributarias y dispondrá las sanciones aplicables, y en ningún caso podrán delegarse dichas atribuciones. La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por ley, podrá ser castigada penalmente.

Los reglamentos sólo podrán desarrollar las leyes tributarias y asegurar su aplicación, pero no podrán tener efectos jurídicos que modifiquen o establezcan elementos esenciales de los tributos o regular materia reservada a la competencia legislativa. Tampoco podrán establecer procedimientos tributarios ni exigir el cumplimiento de deberes formales y requisitos que no estén previstos en la ley.

La ley que establezca o modifique un tributo deberá fijar un término previo a su aplicación. Si no lo hiciere no podrá aplicarse sino sesenta días continuos después de haber quedado promulgada".

Es todo, ciudadano Presidente.

[…]

CONSTITUYENTE BREWER CARÍAS (ALLAN). Ciudadano Presidente, colegas constituyentes. Es importante el artículo que presentó el constituyente Humberto Prieto sobre la administración tributaria porque es distinto. Creo que la Comisión estará de acuerdo en que no debe mezclarse el principio de legalidad tributaria con un principio general de administración tributaria. Es un artículo distinto, y por tanto debería considerarse en forma aparte. Señalé que estaba de acuerdo con que debía incluirse una norma de este tipo.

Recordemos de nuevo que el tema de la administración tributaria se nos plantea en la Constitución, ahora, a tres niveles. No sólo hay una administración tributaria nacional sino también estadal y municipal que debe irse estableciendo. De manera que retomo la idea del constituyente Humberto Prieto y la propuesta que formulo es que debe incorporarse un artículo con principios legales sobre la administración tributaria, que se apliquen a los tres niveles y que aseguren esa autonomía.

Propondría una norma de este tipo: "De conformidad con la ley, la administración tributaria estará dotada de autonomía funcional, y tendrá las funciones de dictar normas, instrucciones, informar, recaudar, ejercer control administrativo, fiscalizar e investigar, en la aplicación de las leyes tributarias y sus reglamentos."

En el ámbito nacional se establecerán las funciones de la administración tributaria, los medios de impugnación de sus actos, sin que ello impida u obstaculice el acceso a la administración de justicia, que es uno de los elementos centrales que hay que tener en cuenta. La contrapartida al ejercicio del poder tributario es la garantía de los ciudadanos al acceso a la administración de justicia.

Esto tiene que ver con el llamado principio solvens repete, es decir, pague y después reclame, que ya fue declarado inconstitucional por la Corte, y que por tanto deberíamos también ponerlo expresamente en el sentido de que el ejercicio de recursos administrativos y judiciales suspende los efectos del acto recurrido, y así se supera el viejo sistema del solvens repete, que ha sido repudiado en todo el mundo e incluso por nuestra Corte Suprema.

Por otra parte, un principio de colaboración de las autoridades con la administración tributaria. Las autoridades de todo orden pertenecientes a la República, a los estados y municipios y los particulares están obligadas a prestar su concurso a los órganos *y funcionarios de la administración tributaria para el cumplimiento de las funciones que asigne a esta Constitución.*

De manera que propongo ampliar la propuesta que formuló el constituyente Humberto Prieto con una norma general sobre administración tributaria de este tipo.

[…]

CONSTITUYENTE BREWER CARÍAS (ALLAN). Entonces, las otras dos propuestas que tengo, además de la que se refiere a la administración tributaria, que fue de ampliar el contenido planteado por el constituyente Humberto Prieto, son las siguientes. De nuevo insisto que hemos venido estructurando una distribución territorial del poder que implica atribución de competencias tributarias al poder nacional, al poder municipal y al poder estadal. Uno de los problemas fundamentales que se plantean en un Estado federal y en una distribución territorial de las competencias tributarias es el de la inmunidad recíproca de tributación entre los niveles.

Es decir, la República no puede gravar a un municipio o un municipio no puede gravar a la República y un estado no puede gravar a la República o a un municipio. Este es un principio que tenemos que recoger. Ya se recogió parcialmente cuando se discutió la competencia tributaria municipal y allí se estableció que la inmunidad tributaria de la República frente a los municipios también abarcaba las empresas estatales, nacionales, de manera que por ejemplo un municipio no pudiese gravar a PDVSA o a empresas de este tipo.

Creo que el principio general debe recogerse como ordenador de un nuevo esquema tributario que estamos diseñando y propongo un artículo que podría tener este término: "Las entidades políticas, territoriales gozarán de inmunidad impositiva entre ellas como principio general". Y luego, "Las relaciones entre los poderes tributarios de la República, de los estados y de los municipios estarán regidas por los principios de territorialidad, autonomía, suficiencia económica, equilibrio fiscal, coordinación y solidaridad interterritorial". Recordemos que estamos estableciendo tres niveles impositivos importantes y hay que establecer en mi criterio, estos principios ordenadores de las relaciones entre ellos.

Por otra parte, adicionar que el sistema tributario, dados estos tres niveles de tributación, debe propiciar la corresponsabilidad fiscal de las entidades político- territoriales, entre otras cosas, con el objeto de que estas últimas, las entidades político- territoriales obtengan sus recursos con la participación del esfuerzo de sus habitantes. Es decir, si estamos distribuyendo el poder tributario, debemos insistir en que cada nivel desarrolle sus capacidades tributarias y que el ciudadano, los habitantes de las entidades participen. Hasta ahora ha sido muy fácil el Estado paternalista nacional que cobra impuestos, los transfiere por la vía del situado y no hay ningún compromiso de los habitantes y del ciudadano con los diversos niveles territoriales. De manera que haya una corresponsabilidad fiscal y no sea sólo la responsabilidad fiscal de la República, sino que cada entidad territorial asuma esa responsabilidad frente a sus habitantes en materia impositiva.

Esa es una de las normas que quiero plantear, derivada de esa integración dentro del sistema tributario de los tres niveles territoriales.

La otra norma, señor Presidente...

EL PRESIDENTE. Bueno, lo hacemos, porque son dos artículos. Ya tiene el tiempo copado. Termina el primero.

EL ORADOR. Con este artículo termino. La otra norma es una norma que también tiene que ver con este reforzamiento de las potestades tributarias del Estado en los tres niveles, y que sólo hemos estado discutiendo, poniendo énfasis en el poder tributario del Estado y se nos ha olvidado el otro aspecto de la tributación que es el contribuyente, nosotros, los particulares, los ciudadanos, todos los que pagan o deben pagar impuestos, que no son sólo las grandes empresas sino que todos en cada uno de sus niveles deben contribuir, y tenemos que, frente al reforzamiento de la potestad tributaria del Estado, atender a los derechos del ciudadano. Hemos venido consagrando a todo lo largo de la Constitución determinados derechos de los particulares, en materia tributaria creo que deben reforzarse esos derechos. Normas similares tenemos en otras partes de la Constitución, por ejemplo, cuando se estableció la protección del trabajo en el artículo 94, allí se establecieron principios como que no puede haber discriminación en materia de trabajo en este artículo. Es decir, se han reforzado los derechos individuales en relación con cada aspecto. Considero que en materia tributaria, que es donde más toca el Estado al ciudadano común, deben reforzarse estos derechos y mi propuesta es agregar un artículo donde se establezca para los tres niveles territoriales: nacional, estadal y municipal, en materia impositiva, principios como estos:

1. Se prohíbe tratar de modo desigual o discriminatorio a los contribuyentes que se encuentren en situación equivalente...

Es decir, el principio de la igualdad tributaria, y no que se den beneficios a algunos contribuyentes en perjuicios de otros.

2. Se prohíbe dar efectos confiscatorios a los tributos...”

Norma que ya fue incorporada en el artículo de la Comisión; esta nada más. Pero era la idea general de la prohibición.

3. Exigir el pago de tributos sobre hechos impunibles ocurridos antes del inicio de la entrada en vigencia de la Ley que los hubiera creado o modificado...” El principio de la irretroactividad de la Ley Tributaria y acojo la sugerencia que el doctor Padrón en su artículo señaló sobre la causación continua de determinados impuestos que no es necesario aclararla.

4. Se prohíbe establecer algún tributo pagadero en servicio personal... Norma que fue acogida por la Comisión y que viene de la Constitución actual.

5. Se prohíbe impedir u obstaculizar el acceso a la administración de justicia.

Considero que es un tema central el asegurar el acceso a la justicia frente al poder tributario del Estado.

6. Se prohíbe la conversión de sanciones pecuniarias y multas privativas de la libertad personal... Principio general que no se refiera al tema de la evasión fiscal y las sanciones penales. Ese es otro problema, esto tiende a eliminar las odiosas normas locales de la conversión de multas administrativas en arresto, que siempre es atentatorio contra la libertad personal. Y luego, otras dos normas prohibitivas de prohibir en particular en materia tributaria el allanamiento del domicilio de los sujetos, salvo para cumplir una orden judicial o impedir la perpetración de un delito, pero que se perciba la protección del hogar doméstico y por último también la protección de la privacidad de las comunicaciones de las personas tal como está en otras normas de la Constitución. Esto lo que estamos es recogiendo los principios de los derechos individuales, pero reforzándolo en materia tributaria, de manera que el particular pague impuestos pero se sienta seguro frente al Estado que cobra impuestos.

En todo caso, al final de la sesión del 8 de noviembre de 1999, formulé mi Voto salvado sobre la norma, que consigné con el siguiente texto:

Salvo mi voto por considerar que la norma aprobada, que recoge básicamente el contenido de los artículos 224 y 226 de la Constitución de 1961, es insuficiente para el nuevo *sistema tributario* que regula la Nueva Constitución. En efecto, con motivo de los nuevos poderes tributarios atribuidos a los Estados como consecuencia de la descentralización política de la Federación, consideramos que el principio de la legalidad tributaria en la Constitución debió ser particularmente reforzado, sobre todo para exigir que sea la ley formal la que sea fuente de obligaciones y beneficios, limitando particularmente la potestad reglamentaria.

Tal y como lo ha destacado el SENIAT en el documento presentado ante la Asamblea, en relación con el *Principio de Legalidad, (Nullum Tributum sine Lege)*:

> **"De acuerdo con la doctrina mayoritaria este principio milenario es catalogado como el de mayor relevancia en un sistema tributario, descansa en la exigencia propia de la concepción democrática del Estado, en el sentido que corresponde a los representantes del soberano, la potestad de dictar normas legales de carácter tributario que afectan de manera directa el derecho de propiedad.**
>
> **Este principio se orienta a la protección de los contribuyentes en su derecho de propiedad por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho, al sustraer a favor del Estado algo del patrimonio de los particulares que en un sistema democrático no es legítimo si no se obtiene por decisión de los órganos que representan la soberanía popular.**
>
> **Así el principio de legalidad es una garantía constitucional del derecho de propiedad, de libertad y de los intereses sociales y comunitarios, al**

punto que sus beneficios se extienden a la seguridad jurídica y económica, e igualmente es una garantía de certeza para los contribuyentes o responsables porque descarta cualquier tipo de discrecionalidad por parte de la Administración Tributaria, pues ésta se encuentra absolutamente reglada, o lo que es igual, sometida rigurosamente al principio de la legalidad.

Luego, con base en este principio sólo corresponde a la ley formal determinar los elementos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria, vale decir, el hecho imponible, los sujetos que la componen, la base del cálculo, alícuota, exenciones, así como lo relativo a la responsabilidad tributaria, la tipificación de infracciones, imposición de sanciones y establecimiento de limitaciones de derechos y garantías individuales, lo que en suma se puede llamar constitucionalización de la construcción técnico-jurídica del tributo.

Bajo esta premisa de ideal ortodoxo, queda excluida toda posibilidad a los poderes distintos del legislativo, dictar normas legales de carácter tributario, y de existir alguna excepción a este principio, habría de limitarse al mínimo, consagrarse explícitamente en el texto constitucional, ser temporal, condicionada y detalladamente circunstanciada, exigiéndose en cualquier caso su ratificación por el Congreso.

Correspondería solamente a las normas de rango sublegal, el desarrollo del sistema adjetivo necesario para la efectiva recaudación de los tributos, independientemente de quien sea el acreedor, así como aplicar las sanciones. En este sentido el poder ejecutivo carece por completo de atribución para crear normas tributarias en sentido material mediante las que el contribuyente o responsable quede obligado al pago de tributos, accesorios, sanciones o el cumplimiento de cualquier deber formal, pues esta es una atribución exclusiva del poder legislativo.

Los decretos como actos administrativos de efectos generales no pueden ser fuente lícita de obligaciones tributarias y tampoco podrían serlo al reglamentar las leyes tributarias, puesto que la atribución de reglamentación prohíbe alterar el espíritu, propósito y razón de las leyes, con lo cual se fija un límite a la atribución reglamentaria".

Sin duda, la garantía más importante en materia tributaria es el principio de legalidad, por más rigidez que establezca en relación con las potestades del Ejecutivo. Lo que no puede es dejarse a decisiones ejecutivas regular elementos esenciales de los tributos. Ello es lo que perseguía con el perfeccionamiento de esta norma, como lo propuse, la cual no impediría, por ejemplo, que en la Ley anual de Presupuesto, que es una ley, se modifiquen alícuotas de determinados tributos.

En el campo doctrinal como lo ha señalado José Osvaldo Casás, (en "Seguridad Jurídica, Legalidad y Legitimidad en la imposición tributaria",

Revista Latinoamericana de Derecho Tributario, Nº 6, Diciembre 1998, pág. 29-30), en el marco del Simposio sobre _El Principio de legalidad en el Derecho Tributario_, realizado en Montevideo, al tratar el tema, y enfocándolo desde el punto de vista de garantía del derecho a la seguridad jurídica, se logró consenso entre los más destacados juristas de la especialidad, entre otros, en los siguientes puntos:

> **"1) El principio de legalidad, recogido en las Constituciones latinoamericanas como principio fundamental del Derecho Público, tiene especial gravitación en materia tributaria, en la cual asume tenor de estricta legalidad.**
>
> **2) La función legislativa debe ejercerse dentro de los límites establecidos por las normas constitucionales y con sujeción a los principios recogidos en las mismas.**
>
> **3) La ley debe establecer todos los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria (presupuesto de hecho, base de cálculo, exoneraciones, alícuotas), así como los relativos a la responsabilidad tributaria, a la tipificación de infracciones, imposición de sanciones y establecimiento de limitaciones a los derechos y garantías individuales.**
>
> **4) Las excepciones a este principio deben limitarse al mínimo, _estar consagras explícitamente en los textos constitucionales_ y en tales casos deben ser temporarias, condicionadas y detalladamente circunstanciadas, exigiéndose en todos los casos la ratificación parlamentaria.**
>
> **5) La función administrativa en las materias referidas en el numeral 3 es una actividad reglada que excluye la posibilidad de aplicación analógica y de actuación discrecional".**

Como consecuencia de todo este planteamiento, fue que propusimos que se ampliara el contenido de las normas de los artículos 224 y 226 de la Constitución de 1961, equivalentes al artículo 354 del Anteproyecto, con unas normas que tuvieran la siguiente redacción:

> **"_Artículo --._ La creación, modificación o supresión de tributos así como el establecimiento de sus elementos esenciales, sólo se hará por ley tributaria de carácter especial y según las potestades atribuidas por esta Constitución y las leyes nacionales a la República, a los Estados y a los Municipios. Igual disposición regirá para la concesión de exenciones, exoneraciones y demás beneficios fiscales.**
>
> **Las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial sometido a la potestad del órgano competente para crearlas.**
>
> **No se podrá delegar la creación de tributos, ni la definición y fijación de sus elementos esenciales.**

Sólo la ley nacional tipificara las infracciones tributarias y dispondrá las sanciones aplicables y en ningún caso podrán delegarse dichas atribuciones. La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas en la ley, podrá ser castigada penalmente.

Los reglamentos sólo podrán desarrollar las leyes tributarias y asegurar su aplicación, pero no podrán tener efectos jurídicos que modifiquen o establezcan elementos esenciales de los tributos o regular materias reservadas a la competencia legislativa. Tampoco podrán establecer procedimientos tributarios ni exigir el cumplimiento de deberes formales y requisitos que no estén previstos en la Ley.

Artículo --. **La Ley que establezca o modifique un tributo deberá fijar un término previo a su aplicación. Si no lo hiciere, no podrá aplicarse sino sesenta días continuos después de haber quedado promulgada".**

Debe señalarse que en la versión inicial de mi propuesta, como lo expuse en correspondencia del 17-10-99, había integrado el principio de la irretroactividad, siguiendo la orientación que se había regulado en el artículo 24 del Anteproyecto que preveía la retroactividad de la ley "cuando imponga menor pena, sanción o carga".

Por ello, en la versión original presentada de esa norma establecí el principio de la retroactividad de las leyes respecto de "las disposiciones que supriman o reduzcan sanciones" en cuyo caso debían aplicarse "a los hechos pasados y a los efectos presentes que de los mismos subsistan". Sin embargo, en el debate de la plenaria de la Asamblea se limitó el principio retroactivo a las "penas", por lo cual no cabría entonces regular la retroactividad en materia de sanciones pecuniarias. Por ello, en la propuesta formulada en esta Sesión, para ser coherentes con lo decidido, eliminamos el párrafo del artículo propuesto.

En todo caso, con esa última parte del artículo se perseguía reforzar el principio de la irretroactividad de la ley tributaria, siguiendo incluso las recomendaciones de las *X Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios* realizadas en Montevideo en 1984, así:

"Que las Constituciones consagren la irretroactividad de las normas jurídico-tributarias".

Sobre este principio, en el documento del SENIAT incluso se lee lo siguiente:

"El postulado casi universal de que las leyes no tienen efecto retroactivo, no puede ignorarse en la propuesta de Constitución que se pretenda elaborar, debe quedar claro que el principio constitucional es la irretroactividad de la ley. En el ámbito tributario, la ley tributaria tampoco tendrá efecto retroactivo, no obstante, este principio general cuenta con excepciones lícitas relativas a las leyes más benignas en determinadas

materias, en este sentido, la irretroactividad debería consagrarse constitucionalmente de la manera más clara y precisa posible.

La retroactividad se entiende como la incidencia de la nueva ley que se promulgue en los efectos jurídicos ya generados por situaciones anteriores, en el caso del derecho tributario, la intención de abarcar por la ley tributaria situaciones pasadas a su sanción constituye una evidente manifestación de arbitrariedad por parte del legislador, que a la vez transgrede el principio de capacidad contributiva al tomar la ley situaciones pretéritas que se consideran jure et de jure subsistentes a efectos de establecer un tributo y que al ser consideradas retroactivamente repercuten en forma negativa en la exigencia de la equidad, presupuesto constitucional de la tributación.

Para aquellos casos en que el contribuyente ha incorporado a su patrimonio un derecho, la ley tributaria no puede aplicarse retroactivamente afectando una situación definitivamente constituida, por ello es de gran importancia la determinación del momento en que se configura el hecho imponible establecido por la ley que permite el nacimiento de la obligación tributaria, ya que existiría retroactividad si aquél, establecida la temporalidad, ha tenido íntegra realización antes de entrar en vigencia la nueva ley que lo convierte en imponible, y estaríamos en presencia de un agravio constitucional.

La retroactividad sería exigencia constitucional sólo si representa una tutela para el sujeto, o sea, si desde el punto de vista penal la norma es más benigna para el imputado, ya que la ley penal no puede regular hechos cometidos antes de su entrada en vigencia si de alguna manera perjudica la situación de los infractores fiscales.

En el mismo sentido, para el autor argentino José Osvaldo Casás, la retroactividad fiscal afecta:

"a) ***El principio de reserva de ley.***

b) ***El régimen republicano de gobierno,*** **ya que tal sistema se asienta en la representatividad de los gobernantes, el consentimiento de los gobernados, la seguridad jurídica, la exclusión de la arbitrariedad, la legalidad, el sometimiento de la administración a la ley y de ésta última a la Constitución, la previsibilidad de la acción estatal, la lealtad informativa del Fisco y la certeza como generadora de confianza para el desarrollo de la libre empresa.**

c) ***El principio de capacidad contributiva***

d) ***El Estado de Derecho*****, que se asienta sobre dos pilares fundamentales: la seguridad jurídica y, correlativamente, la interdicción de la arbitrariedad.**

e) ***La tutela del derecho de propiedad,*** **en virtud de que el contribuyente se encuentra dispensado una vez transcurrido el período de tiempo que podría ser aprehendido por ámbito temporal del hecho imponible, generándose, a falta de ley instituyendo el tributo a ese momento, una situación de libertad.**

f) ***La garantía innominada de razonabilidad,*** **ya que se torna irrazonable someter el obrar de los individuos a consecuencias jurídicas que se derivarán de leyes futuras, ya que lo único que puede conocerse al decidir el obrar, es el Derecho vigente.**

g) ***La afirmación de la irretroactividad de la ley tributaria como conjunción de un plexo de principios y garantías constitucionales consustanciales al "Estado de Derecho" y a la "forma republicana de gobierno".***

El tema se volvió a plantear en la segunda discusión, por lo que al final de la sesión del día 14 de Noviembre de 199, formulé mi Voto Salvado respecto, con el siguiente texto:

Ratifico mi voto salvado por considerar que la norma aprobada, que recoge básicamente el contenido de los artículos 224 y 226 de la Constitución de 1961, es insuficiente para *el nuevo sistema tributario* que regula la Nueva Constitución. En efecto, con motivo de los nuevos poderes tributarios atribuidos a los entes territoriales como consecuencia de la descentralización política de la Federación, consideramos que el principio de la legalidad tributaria en la Constitución debió ser particularmente reforzado, sobre todo para exigir que sea la ley formal la que sea fuente de obligaciones y beneficios, limitando particularmente la potestad reglamentaria.

La garantía más importante en materia tributaria es el principio de legalidad, por más rigidez que establezca en relación con las potestades del Ejecutivo, por lo que no puede es dejarse a decisiones ejecutivas regular elementos esenciales de los tributos. Ello es lo que perseguía con el perfeccionamiento de esta norma, como lo propuse, la cual no impediría, por ejemplo, que en la Ley anual de Presupuesto, que es una ley, se modifiquen alícuotas de determinados tributos.

Por ello propuse que se ampliara el contenido de las normas de los artículos 224 y 226 de la Constitución de 1961, equivalentes al artículo 354 del Anteproyecto, con unas normas que tuvieran la siguiente redacción:

"*Artículo: ---.* La creación, modificación o supresión de tributos así como el establecimiento de sus elementos esenciales, sólo se hará por ley tributaria de carácter especial y según las potestades atribuidas por esta Constitución y las leyes nacionales a la República, a los Estados y a los Municipios. Igual disposición regirá para la concesión de exenciones, exoneraciones y demás beneficios fiscales.

Las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial sometido a la potestad del órgano competente para crearlas.

No se podrá delegar la creación de tributos, ni la definición y fijación de sus elementos esenciales.

Sólo la ley nacional tipificara las infracciones tributarias y dispondrá las sanciones aplicables y en ningún caso podrán delegarse dichas atribuciones.

Los reglamentos sólo podrán desarrollar las leyes tributarias y asegurar su aplicación, pero no podrán tener efectos jurídicos que modifiquen o establezcan elementos esenciales de los tributos o regular materias reservadas a la competencia legislativa. Tampoco podrán establecer procedimientos tributarios ni exigir el cumplimiento de deberes formales y requisitos estén previstos en la Ley.

Artículo: ---. **La Ley que establezca o modifique un tributo deberá fijar un término previo a su aplicación. Si no lo hiciere, no podrá aplicarse sino sesenta días continuos después de haber quedado promulgada.**

A MANERA DE CONCLUSIÓN

Al año siguiente de las discusiones en la Asamblea Nacional Constituyente sobre las normas del sistema tributario, antes reseñadas en cuanto a lo que fue mi participación sobre el tema, fui invitado por sugerencia del profesor Gabriel Ruan Santos, a dar el día 25 de Octubre de 2000, el Discurso de Orden con motivo de la instalación de las V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, en Caracas, y en el mismo, entre otros aspectos expresé lo siguiente, en particular sobre el tema tributario en la Constitución:

> "Demás está decirles que es un honor para mí que se me haya invitado a dar el discurso de orden con motivo de la instalación de estas *V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario,* organizadas por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario; invitación que no se debe, por supuesto, a mi carácter de tributarista, que nunca he tenido.
>
> Siempre he apreciado, con respecto, vuestra disciplina y por eso precisamente, cuando hace un año me tocó, como Constituyente, en la Comisión Constitucional, integrar las normas relativas al sistema tributario en el Anteproyecto de Constitución; dada la absoluta insuficiencia en la materia del articulado presentado por la Comisión de lo Económico y Social que sólo dedicaba dos normas al tema, menos de las que contenía la Constitución de 1961; no podía ni debía hacer otra cosa, dentro de la premura impuesta al trabajo, que apelar al "Anteproyecto de Título Constitucional del Sistema Tributario propuesto por la Asociación de Derecho Tributario a la Asamblea Nacional Constituyente" en julio de 1999; al cual poco o ningún caso se le había hecho, a pesar de la excelencia de su contenido y del desinteresado esfuerzo y aporte de esta Asociación al proceso constituyente.
>
> El excelente libro sobre los *Aspectos Tributarios en la Constitución de 1999* que se ha preparado para estas *V Jornadas,* por supuesto que me liberan

> de hacer comentario alguno sobre el tema. Creo que en esta materia, como en tantas otras, la Constitución no introdujo los cambios radicales que se necesitaban. Al contrario, por ejemplo, en materia de distribución territorial de los tributos significó la culminación de un proceso iniciado hace más de cien años, de centralización progresiva del Estado, al punto de prever, por primera vez en el ordenamiento constitucional venezolano de nuestro Estado Federal, ahora calificado de "Descentralizado", la competencia residual tributaria expresa a favor del Poder Nacional, al indicar el artículo 156,12 que corresponden a dicho Poder Nacional "los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los Estados y Municipios por esta Constitución y la Ley", redacción muy distinta a la del artículo 136, ordinal 8º de la Constitución de 1961.
>
> Por eso, y por tantos otros aspectos de la nueva Constitución, sólo la historia nos dirá si esta es una de las últimas del período histórico político constitucional que se inició en 1945 o la primera de un nuevo período. Sin ser futurólogo, me inclino por pensar que es una más del período del Estado Democrático Centralizado de Derecho, dictada en el momento de su crisis más aguda."

Catorce años después, no dudo en reafirmar lo que vaticinaba: la Constitución de 1999 no será más que la Constitución de la crisis de transición entre un período constitucional y otro de nuestra historia constitucional, con vigencia en medio de una crisis continua, como la que hemos tenido desde 1999.

Pero en cuanto a aquél discurso, en el mismo, que desarrolló exponiendo lo que consideré eran "las *diez cuestiones constitucionales* más importantes en el momento actual, y que conforman las nuevas tendencias del constitucionalismo para enfrentar el Siglo que estamos iniciando," el mismo lo concluí ratificando:

> "Mi agradecimiento de nuevo a la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, no sólo personal por la invitación a participar en este acto, sino aún cuando tardíamente, desde el punto de vista institucional, por su aporte a los trabajos de la Asamblea Nacional Constituyente. Los trabajos, trabajos son, y tarde o temprano dan sus frutos, como estoy seguro, lo darán los de esta Asociación."

Y ahora, desde aquí, en este libro Homenaje a Gabriel Ruan Santos, quiero de nuevo ratificarle mi agradecimiento personal por haber intermediado en alguna forma, en aquellos momentos, en mis relaciones con la Asociación que permitieron enriquecer mis aportes a la Asamblea Nacional Constituyente, aún cuando no hubieran sido aceptados por la misma. El material que elaboré, en todo caso, y que he ofrecido en su conjunto en este trabajo, sin duda servirá para la comprensión por los estudiosos de la disciplina, de los orígenes de la normativa constitucional.

II PARTE

SOBRE LOS LÍMITES DEL PODER TRIBUTARIO ESTADAL Y MUNICIPAL Y LA DESCENTRALIZACIÓN TRIBUTARIA

3. PRÓLOGO SOBRE EL LIBRO DE JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA Y LA AUTONOMÍA LOCAL DE HUMBERTO ROMERO-MUCI

PRÓLOGO DEL DR. ALLAN BREWER-CARÍAS

HUMBERTO ROMERO-MUCI, desde que inició su carrera profesional y docente, no ha hecho otra cosa que llamarnos la atención con sus excelentes trabajos y libros. Siempre apuntando a lo novedoso y actual, ya tiene una dilatada obra jurídica con particular incidencia en el campo tributario, que lo destaca entre las nuevas generaciones de abogados.

Ahora nos presenta una recopilación única de jurisprudencia en materia de tributación municipal, en la cual ha recogido, con una amplitud y sistematización impecables, todo cuanto ha dicho en la materia nuestro Supremo Tribunal, particularmente actuando como jurisdicción constitucional. Esta, en efecto, atribuida a la Corte Suprema de Justicia, tiene básicamente por objeto el control de la constitucionalidad de las leyes nacionales, de las leyes estadales y de las Ordenanzas Municipales cuando sean violatorias de la Constitución y, por supuesto, resolver los conflictos entre los entes político territoriales que conforman el Estado venezolano (República, Estados, Municipios) cuando se produce usurpación de funciones entre ellos, es decir, cuando los órganos del Poder Nacional invaden competencias de los Estados o de los Municipios, o viceversa, particularmente, cuando los Municipios invaden competencias de los órganos nacionales. En todo

caso, se trata de conflictos constitucionales que corresponden ser resueltos por la jurisdicción constitucional que, como es sabido, en nuestro país se atribuye a la Corte Suprema de Justicia con carácter anulatorio.

En materia tributaria, estos conflictos se han planteado tradicionalmente ante la Corte, de manera que en nuestro país tenemos casi siglo y medio de tradición de la jurisdicción constitucional en la cual la materia ha jugado un papel preponderante, y no podía haber sido de otra forma, pues la organización del Estado venezolano, desde siempre, ha sido la propia de un Estado Federal, el cual si bien al inicio se organizó en dos niveles constitucionales (nacional o federal y estadal), a partir de la Constitución de 1925 quedó conformado por tres niveles territoriales constitucionales (nacional o federal, estadal y municipal), cada uno con sus específicos poderes y competencias. Es decir, el Poder Público en Venezuela desde 1811 hasta 1925 se dividió formalmente entre el Poder Federal y el Poder de los Estados correspondiendo a éstos la organización de los Municipios; y a partir de 1925, entre el Poder Federal, el Poder de los Estados y el Poder Municipal; existiendo a partir de entonces, en cada nivel político-territorial, determinadas potestades tributarias originarias, como la que tienen los Municipios.

De ello resulta que el sistema venezolano se caracteriza por la existencia de una pluralidad de tributos de origen territorial diverso: nacionales, estadales y municipales, como consecuencia de la forma federal del Estado; pero que todos forman parte del sistema tributario de la Nación venezolana, que requiere, a pesar de la diversidad de su conformación, de un tratamiento unitario. Dicho tratamiento unitario, por supuesto, exige que se respeten entre sí los niveles de poder y competencia que lo conforman -para evitar usurpaciones-, e imponen su consideración global de manera que conforme al artículo 223 de la Constitución, todos contribuyan a la protección de la economía nacional.

Pero por supuesto, este tratamiento unitario no puede ser el propio de un Estado Unitario, en el cual no hay distribución territorial del Poder Público, sino Administración periférica. Por ello no se entiende, desde el punto de vista constitucional, cómo en un Tratado para evitar la Doble Tributación en materia de impuesto sobre la renta suscrito entre Venezuela e Italia (Ley publicada en *Gaceta Oficial* Nº 4580 Extraordinaria de 21-5-93), entre los impuestos a los cuales se aplica el Convenio, además del impuesto sobre la renta, se incorpore a «los impuestos locales de patente de industria y comercio» (art. 2, 1, a,2). Esta es una invasión del Poder Nacional, que lleva las relaciones internacionales, en la autonomía de los municipios cuyos impuestos no podrían ser objeto de Convenios como el señalado.

Ahora bien, el instrumento para asegurar la adaptación a la Constitución del sistema tributario (nacional, estadal y municipal) es la garantía judicial que caracteriza el Estado de Derecho en nuestro país. La misma ha sido de efectivo ejercicio, y muestra de ello en materia municipal, es el presente trabajo de Romero-Muci.

Aprovechando esta oportunidad que nos brinda de prologar su obra, quisiéramos hacer algunas reflexiones sobre algunos aspectos relevantes que tocan el tema de la tributación municipal.

I

El primero de estos temas se refiere a la .competencia municipal de rango constitucional, de tener como ingreso «las contribuciones especiales que crearen de conformidad con la Ley» (art. 31, Ord. 6º); lo que implica el ejercicio de una competencia tributaria municipal sólo de conformidad con lo que establezca la Ley Nacional. El tema tiene particular importancia en lo que se refiere a la figura de las contribuciones obligatorias en especie por razones de urbanismo a favor de los entes municipales, en aplicación a nivel local incluso antes de su regularización en la legislación nacional.

Del tema nos ocupamos por primera vez en el estudio «Las cesiones obligatorias de propiedad privada a los entes públicos por razón de urbanismo, con especial referencia a las áreas verdes, áreas educacionales y calles» publicado en *Revista Venezolana de Estudios Municipales,* AVECI, Nº 1, Dic. 1976 (págs. 13-54) y también en el estudio «Les cessions obligatoires de propriéte aux organismes municipaux pour raison d'urbanisme» publicado en la obra *Mélanges dédiés a Gabriel Marty ,* Toulouse, 1978, (pp.159 a 187). Al analizar esta forma de extinción de la propiedad sin indemnización a la luz del artículo 101 de la Constitución, cuestionábamos su constitucionalidad y concluíamos señalando que el único argumento que podría permitir sostener la conformidad con la Constitución de las normas municipales que preveían dichas cesiones obligatorias, era considerarlas como una forma indirecta de contribución *in natura* con el objeto de revertir a la colectividad -afectando inmuebles al uso público- el mayor valor (plusvalía) que podía adquirir la propiedad del Urbanizador gracias a la autorización de urbanizar otorgada por la autoridad municipal (loc. cit. 1978, pág. 167). A tal fin señalábamos que era indispensable, para ello, establecer la regulación correspondiente en una Ley Nacional, como la Ley Nacional de Ordenación Urbanística, que en esa época estaba en proyecto (loc. cit. 1976, p.53). En esa misma época la Corte Suprema de Justicia en una sentencia del 10-08-77 (caso *Ordenanza de Zonificació*n *de El Paraíso),* aún cuando sin calificarlas de contribuciones especiales, admitió la constitucionalidad de las referidas cesiones como parte de las reglas de juego del proceso de urbanización y del mayor valor que con el mismo adquiría la propiedad.

Posteriormente, y a fin de regularizar la institución desde el punto de vista legislativo, y calificarla como contribución especial de carácter tributario, propusimos, al reformular en el Senado el Proyecto de Ley Orgánica para la Ordenación del Territorio, que la norma respectiva que regulaba estas contribuciones remitiera al Código Orgánico Tributario (Véase Allan R. Brewer-Carías, *Estudios de Derecho Público, Tomo II, (Labor en el Senado 1983),* Caracas 1984, págs.

140 y 180), lo que fue acogido –ampliándose la regulación– en el artículo 68 de la Ley Orgánica sancionada en 1983.

En 1978, en el documento «Algunas Bases para un Proyecto de Ley Nacional de Ordenación Urbanística» (Véase Allan R. Brewer-Carías, *Urbanismo y Propiedad Privada,* Caracas, 1980, págs. 543 y sigts.) propusimos la incorporación en la Ley respectiva que debía dictarse de normas relativas a la contribución especial por plusvalías urbanas (págs. 589 a 591). Luego, en 1985, en el «Documento de Trabajo para una Ley Nacional de Urbanismo, que presentamos a la Comisión Permanente de Administración y Servicios del Senado, también propusimos la inclusión de un título relativo a las contribuciones por razón de urbanismo, que tenía un capítulo relativo a la «Contribución Especial por Plusvalías Urbanas» (Véase en Allan R. Brewer-Carías, *Estudios de Derecho Público, Tomo III (Labor en el Senado 1985-1987),* Caracas, 1989, pp. 61 a 63); normas que lamentablemente no se incluyeron en la Ley Orgánica de Ordenación Urbanística sancionada en 1988.

Sin embargo, en la Ley Orgánica de Régimen Municipal de 1978 se incluyó una norma relativa a la contribución de mejoras por plusvalía en el ámbito municipal, (art. 98, Ord 2º), el cual fue luego ampliado en la reforma de la Ley Orgánica de 1988-1989. (art. 111, ordinal 3º).

En esta forma, las contribuciones especiales por razones de urbanismo o de ordenación del territorio adquirieron carta de naturaleza legislativa en 1983 y 1988, respectivamente, en la Ley Orgánica para la Ordenación del Territorio y en la Ley Orgánica de Ordenación Urbanística. Así, se previeron dos contribuciones especiales municipales vinculadas al proceso de urbanización y que sólo ahora, recientemente, comienzan a ser aplicadas (por ejemplo en la Ordenanza aprobatoria del Plan Especial Las Nayas-Las Minitas y de zonificación del sector del Municipio Baruta, 1997), y que se han regulado en adición a la contribución especial que establece la Ley de Expropiación por causa de utilidad pública o interés social de 1948, por mayor valor de la propiedad como consecuencia de la construcción de obras públicas (art. 15) y que materialmente nunca se ha aplicado.

II

El segundo tema que quisiera mencionar a propósito de esta obra de Humberto Romero-Muci, y que tiene relación con la distribución del poder tributario en los tres niveles territoriales (República, Estados y Municipios), se refiere a aquellas materias cuyos tributos la Constitución ha determinado que sólo se pueden establecer conforme al régimen que determine la Ley Nacional. Es el caso de la minas e hidrocarburos cuyo régimen, conforme al artículo 136, ordinal 10 de la Constitución, corresponde ser establecido por el Poder Nacional sea mediante Ley Formal (art. 139 y 162 de la Constitución) sea mediante acto parlamentario sin forma de ley (art. 126 de la Constitución); pudiéndose establecer en dicho régimen, que las minas e hidrocarburos pueden estar o pueden no estar sometidas

a impuestos municipales (p.e. patente de industria y comercio). Esa es la competencia del Poder Nacional.

Así, por ejemplo, la Ley Orgánica que Reserva al Estado la Industria y el Comercio de los Hidrocarburos de 1975, estableció como parte del *régimen* de los hidrocarburos que las empresas nacionalizadas «no estarán sujetas a ninguna clase de impuestos estadales ni municipales» (art. 7); y el Acuerdo del Congreso que autorizó la celebración de Convenios de Asociación para la Explotación a Riesgo de Nuevas Áreas y a la Producción de Hidrocarburos bajo el Esquema de Ganancias Compartidas de 1995 también estableció como parte del *régimen* de explotación de hidrocarburos a desarrollarse conforme a dichos Convenios, que «Siendo además competencia del Poder Nacional no estarán sometidas al pago de los impuestos municipales ni estadales» (Cláusula Segunda).

Ante todo debe señalarse que en estos ejemplos, la regulación del Poder Nacional no consiste en el establecimiento de «exención tributaria. alguna, sino conforme a la competencia expresa establecida en el artículo 136, ordinal 10, en el establecimiento del régimen tributario aplicable a las actividades de hidrocarburos a desarrollarse por las empresas nacionalizadas y mediante los Convenios de Asociación, previendo un régimen de *sujeción exclusiva* a impuestos nacionales y de *no sujeción* a impuestos estadales y municipales. En esta forma, en dicho régimen, el Congreso, teniendo presente la reserva que en esta materia corresponde al Poder Nacional, ha precisado que los impuestos estadales y municipales no son aplicables a las actividades de hidrocarburos, con lo cual estableció que las mismas, sólo estarían sometidas a los impuestos nacionales.

El origen de la norma del artículo 136, ordinal 10 de la Constitución, fundamento de la potestad del Poder Nacional, está en que siendo las minas propiedad de los Estados desde la Constitución de 1864 (art. 13, ord. 16), a partir de la Constitución de 1881 se atribuyó al gobierno de la Federación «la *administración* de las minas, con el fin de que las primeras sean regidas por un sistema de explotación uniforme» (art. 13, ord. 15), agregándose expresamente a la competencia del Poder Nacional en la Constitución vigente de 1961, además de *la administración* de las minas e hidrocarburos, el establecimiento de *su régimen.*

En consecuencia, es competencia exclusiva del Poder Nacional «el *régimen y administración* de las minas e hidrocarburos» (art. 136, ord. 10), por lo que los órganos del Poder Nacional, dentro de sus respectivas competencias orgánicas, pueden establecer dicho régimen. Como parte del mismo, por supuesto, está el *régimen tributario* aplicable a las actividades mineras y de hidrocarburos de manera que *sólo los órganos del Poder Nacional pueden establecer dicho régimen,* dentro de sus respectivas competencias orgánicas.

La Corte Suprema de Justicia ha interpretado en sentido similar la reserva al Poder Nacional en cuanto *al régimen* en diversas materias, por ejemplo, en el campo de las telecomunicaciones (sentencia de la antigua Corte Federal de 12-6-53, *Gaceta Forense* Nº 47, 1953); y de la navegación (sentencia de la antigua

Corte Federal de 22-2-60, *Gaceta Forense,* Nº 27, Vol. 1, 1960, p. 109; y sentencia de la Corte Suprema de Justicia en Corte Plena de 4-5-88, *Gaceta Forense,* Nº 140, Vol. 1, 1988). Y en relación a las minas e hidrocarburos conforme al artículo 136, ordinal 10 de la Constitución, la Corte Suprema de Justicia en Sala Político Administrativa en sentencia de 20-7-71, ha señalado que «*toda regulación sobre tales materias por los poderes Estadal y Municipal, violan lo previsto en el mencionado artículo 136...*»

La interpretación jurisprudencial de la reserva al Poder Nacional de toda la regulación, incluido el régimen tributario, de las materias enumeradas en el artículo 136 de la Constitución ha sido ratificada en sentencia reciente de la sala Político Administrativa de 16-7-96, en relación con la actividad de telecomunicaciones al señalar que:

> [...] toda su regulación, incluyendo la determinación del pago de tributos así con el régimen para su imposición, debe igualmente quedar plasmada en el texto legislativo.

La conclusión de todo lo anteriormente expuesto es que la Constitución reserva a los órganos del Poder Nacional, la determinación del régimen tributario de las minas e hidrocarburos y las actividades que se deriven de su exploración, por lo que éstas están sujetas a los impuestos que ese régimen, y que sólo ese régimen establecido por dichos órganos del Poder Nacional, determine.

De acuerdo a lo señalado, ese *régimen* actualmente, en virtud de lo establecido en la Ley de Minas, en la Ley de Hidrocarburos, en la Ley Orgánica que Reserva al Estado la Industria y el Comercio de los Hidrocarburos y en el Acuerdo del Congreso aprobatorio de los Convenios de Asociación antes mencionado, es un régimen de *no sujeción* a los impuestos estadales y municipales dictado en ejercicio de la competencia que tienen las Cámaras para legislar sobre las materias de competencia del Poder Nacional (art. 139 de la Constitución), y para aprobar contratos de interés nacional (art. 126 de la Constitución), y mediante esas competencias, para el establecimiento del régimen tributario de las minas e hidrocarburos, y de las actividades relacionadas con las mismas; previendo un *régimen de sujeción* sólo a impuestos nacionales de manera que las actividades de la industria nacionalizada, incluso las realizadas a través de los Convenios de Asociación, «no estarán sometidos al pago de impuestos municipales ni estadales».

Como consecuencia de lo expuesto, siendo competencia exclusiva de los órganos del Poder Nacional determinar el *régimen tributario* de las minas e hidrocarburos y de las actividades relacionadas con ellas, cuando esa competencia constitucional la ejercen dichos órganos estableciendo, por ejemplo, la no sujeción a impuestos municipales respecto de las mismas, ello en ningún caso puede considerarse como una violación de la autonomía municipal consagrada en el artículo 29 de la Constitución, que implica la posibilidad de establecer impuestos a las actividades lucrativas realizadas en la jurisdicción municipal respectiva, denominados patentes de industria y comercio a que se refiere el artículo 31, ordinal

3º de la Constitución. Conforme al artículo 136, ordinal 10 de la Constitución este tributo municipal sólo se aplicaría a las actividades de minas e hidrocarburos en la medida en que el régimen de éstas, establecido a nivel nacional, lo permitiera. En otras palabras, está reservado a los órganos del Poder Nacional el establecimiento del régimen tributario de las minas e hidrocarburos y sus actividades, por lo que sólo dichos órganos pueden determinar si las mismas sólo están sometidas o sujetas a impuestos nacionales o si por el contrario, también estarían sometidas a impuestos estadales y municipales.

III

El tercer tema al cual quería referirme con motivo de prologar esta exhaustiva obra de Romero-Muci, y que tiene relación con los aspectos tratados en la misma, se refiere al de la inmunidad tributaria que tiene que existir en la imposición, entre los tres niveles territoriales, respecto de la República, los Estados y los Municipios.

En efecto, las entidades territoriales que conforman el Estado (República, Estados y Municipios) son, por naturaleza, los acreedores de los tributos, y carecen de capacidad económica que permitan calificarlos como contribuyentes; por otra parte, de constituirse el propio Estado en deudor fiscal operaria una suerte de confusión por reunirse en él mismo las condiciones de acreedor y deudor del tributo. Estas circunstancias determinan la imposibilidad de someter la actividad realizada por los entes territoriales que conforman el Estado al pago de tributos, configurándose la llamada inmunidad fiscal o inmunidad tributaria del Estado.

Así, cuando una actividad contemplada como hecho imposible es realizada por la República, se manifiesta esa inmunidad no pudiendo atribuírsele el hecho imponible y, en consecuencia, no se produce el efecto de colocar el ente que la realiza, en este caso la República, como sujeto pasivo de la relación tributaria. No es que esté exento o exonerado del pago sino que es inmune. Con respecto a la República no nace la obligación tributaria porque la República no está sujeta al deber de contribuir para cubrir el gasto público. La riqueza de la República está destinada por naturaleza a ese fin. Lo mismo puede afirmarse respecto de los Estados y los Municipios.

En este orden de ideas, por ejemplo, cuando una actividad es reservada a la República, como es el caso de los hidrocarburos, es lógico que ella no sea susceptible de ser gravada, esto es, de configurar un hecho imponible, porque la República es el único que la puede realizar y ella goza de inmunidad tributaria. Ahora bien, la Ley, al establecer la reserva, puede prever o autorizar formas de administración indirecta, mediante la creación de empresas del Estado o la asociación con empresas privadas dando lugar a empresas de economía mixta. En uno y otro caso éstas aparecen como instrumentos de gestión, debiendo, en principio, participar de la misma inmunidad fiscal de la que goza la República, salvo que la ley expresamente les retire esa inmunidad, como sucede, por ejemplo, con el impuesto sobre la renta o el impuesto a las ventas al mayor.

Así lo ha admitido la jurisprudencia de la Sala Político Administrativa del Supremo Tribunal en sentencia del 31 de mayo de 1979 en la cual ratifica el criterio anteriormente sostenido en sentencia de 5 de octubre de 1970, de extenderle la inmunidad tributaria de la República a los entes de la Administración Pública Nacional Descentralizada funcionalmente, al señalar lo siguiente:

> «La obligación de "contribuir a los gastos públicos", mediante el pago de impuestos, tasas u otras contribuciones, establecidas en el artículo 56 de la Constitución, no incumbe, en principio, al Estado ni a las demás entidades territoriales que lo componen. La relación de derecho público que supone la obligación tributaria tiene como sujeto activo al fisco (sea nacional, estadal o municipal) y como sujeto pasivo a una persona natural o jurídica. Por tanto, es tan contrario a la lógica que el Congreso grave con impuesto nacionales la actividad que desarrollen los Estados o las Municipalidades por intermedio de sus servicios públicos, como que las Asambleas Legislativas o los Consejos Municipales sometan a tributación, en sus respectivas jurisdicciones, a los servicios públicos que en ellos establezca el Gobierno Nacional. Siendo constitucionalmente uno de los fines del Estado "promover el bienestar general" mediante la creación, ampliación y mejoramiento de los servicios públicos a escala nacional, *sería un contrasentido admitir la posibilidad de que las actividades que desarrollen con tal fin los diversos órganosde la administración naciona pueden ser objeto de la contrlbución* establecida en el ordinal 3º del artículo 31 de la Constitución, ni aún cuando ellas puedan constituir "actividades lucrativas" en el caso de que sean realizadas por particulares en ejercicio de la libertad de industria y comercio.
>
> *Esto es aplicable tanto a los servicios centralizados, es decir, aquellos que no tienen personalidad jurídica propia, como a los servicios descentralizados los cuales en conformidad con las leyes que los rigen, tienen patritmonio propio y una personalidad similar aunque no idéntica, a la que es característica de los entes territoriales de derecho público* [*Gaceta Forense* Nº 104, 1979, Vol. 1, p. 244].»

La noción de instrumento del Estado (o de la República) fue expresamente utilizada por la misma Sala para sostener la inmunidad tributaria de los entes descentralizados de la Administración Pública Nacional, en sentencia posterior del 11 de junio de 1981, al afirmar que :

> «[...] el mencionado Instituto Autónomo es, precisamente, un *«instrumento del Estado»* para realizar uno de sus «fines» constitucionales: «la promoción del desarrollo económico» ... «de toda la región zuliana». En otras palabras, es uno de los «servicios (públicos) descentralizados», que tiene «patrimonio propio y una personalidad similar aunque no idéntica, a la que es característica de los entes territoriales de derecho público». Luego, si como lo dijo la Corte en aquel fallo la Sala se refiere al de 5-10-70), cuyos conceptos ratifica en esta oportunidad–,

> «[...] la obligación de contribuir a los gastos públicos», mediante el pago de impuesto, tasas u otras contribuciones, establecidas en el artículo 56 de la Constitución, no incumbe, en principio, al Estado, ni a los demás entes territoriales que los componen, tal "obligación» constitucional tampoco incumbe a estos entes autónomos, creados por el propio Estado [*Revista de Derecho Público* N 7, julio-sep. 1981, p. 142].»

En esta forma la jurisprudencia de este Máximo Tribunal ha sostenido el criterio de la inmunidad tributaria de los instrumentos de gestión o formas jurídicas utilizadas por la República para la mejor consecución de sus fines o de las actividades que asuma, bajo la política de intervención en la economía del país, tal como es el caso de las actividades de la industria y el comercio de los hidrocarburos, lo que permite afirmar que los entes públicos institucionales, Institutos Autónomos y Empresas del Estado, constituidas para desarrollar dichas actividades son instrumentos de la República y participan de su misma inmunidad fiscal, salvo que la ley expresamente los someta a un tratamiento fiscal distinto.

Pero por supuesto, el tema de la inmunidad tributaria también se plantea respecto de los Municipios en relación a los impuestos nacionales, en los mismos términos antes mencionados. Los Municipios, como personas jurídicas, no podrían ser contribuyentes de impuestos nacionales.

Sin embargo, en esta materia existe en el ordenamiento jurídico actual, una incongruencia derivada precisamente del carácter y naturaleza de los impuestos al consumo y es la que deriva de la aplicación del Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor (Decreto-Ley Nº 4727 Extra de 27-5-97), que grava con el impuesto toda importación de bienes, por lo que si se trata de un Municipio, queda como sujeto pasivo del impuesto. Incluso, el Reglamento de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor de 1994, precisa como sujetos pasivos del impuesto, expresamente, a los entes descentralizados de la República, los Estados y Municipios.

IV

El cuarto aspecto que quería tratar, en relación a la potestad tributaria municipal, es el que se refiere a que si bien está delimitada, como potestad tributaria originaria, en la Constitución, la misma puede ser ampliada por decisión del Poder Nacional en dos formas.

En primer lugar, mediante una Ley nacional que conforme al artículo 31, ordinal 6º de la Constitución regule algún impuesto, tasa o contribución especial para ser aplicado por los Municipios, y que estos los creen de conformidad con esa Ley. Esto es lo que ha sucedido, por ejemplo, con las previsiones del artículo 113 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal, que atribuye a los Municipios la posibilidad de crear impuestos sobre apuestas lícitas, impuestos sobre la publicidad comercial y contribuciones especiales por mejoras derivadas de la construcción de obras o el establecimiento de servicios por el Municipio y que sean de

evidente interés para la comunidad; y con la previsión del artículo 68 de la Ley Orgánica para la Ordenación del Territorio que regula la posibilidad de que los Municipios creen la contribución especial por los mayores valores que adquieran las propiedades en virtud de cambios de uso o de intensidad de aprovechamiento con que sean favorecidos por los planes de ordenación urbanística.

Pero en segundo lugar, es evidente que la potestad tributaria municipal también puede quedar ampliada en aplicación del artículo 137 de la Constitución, si mediante Ley aprobada con el voto de las dos terceras partes de los miembros de cada Cámara, se atribuye a los Municipios determinadas materias tributarias de la competencia nacional. Esta norma, si bien agrega que dicha atribución es «a fin de promover la descentralización administrativa» en el ordenamiento jurídico venezolano constituye el fundamento constitucional para la reformulación del federalismo mediante un proceso de descentralización política, es decir, de transferencia de competencias asignadas constitucionalmente al Poder Nacional (art. 136) a los Estados y Municipios.

La Constitución previó así, en dicha norma, la posibilidad de que su texto, en cuanto a la autonomía política de los Estados y Municipios y al sistema de distribución vertical del Poder Público, pueda ser modificado sin necesidad de que se recurra a los procedimientos formales de las Enmiendas y Reforma General, previstos en la misma Constitución. (arts. 245 a 249).

En esta forma, puede decirse que además de la Reforma y de las Enmiendas, la Constitución de 1961 establece directamente un tercer procedimiento de modificación constitucional en cuanto a la forma federal del Estado al prever, tanto en el artículo 22 como en el artículo 137, que el Congreso, por el voto de las 2/3 partes de sus miembros, puede disponer la elección directa de los Gobernadores de Estado y puede atribuir a los Estados y a los Municipios determinadas materias de la competencia nacional, a fin de promover la descentralización administrativa. Una vez que estas decisiones se han adoptado o se adopten, sin duda, se produce una modificación de la Constitución en cuanto a la autonomía política de los Estados y de los Municipios y al sistema de distribución vertical del Poder Público y, concretamente, de las competencias atribuidas en el texto a los Poderes Públicos Nacionales, Estadales y Municipales, por lo que la Ley que las acuerda tiene rango constitucional, en el sentido de que implica una modificación constitucional.

Esto, como se dijo, ya ha sucedido al haberse promulgado en 1989, la Ley Orgánica de Descentralización, Delimitación y Transferencia de Competencias del Poder Público, en la cual se prevé la transferencia a los Estados de diversas competencias que la Constitución atribuye al Poder Nacional; transferencia, que sin duda, ha implicado una modificación de la Constitución realizada en forma distinta a la Reforma y a las Enmiendas, pero con la peculiaridad de que una vez realizada por Ley Orgánica, como ha sucedido, la misma, en cuanto a la descentralización de competencias nacionales, no podría ser modificada o reformada para revertirla por otra Ley Orgánica, sino que en virtud del rango constitucional

que ha adquirido, la única forma de reformar dicha Ley Orgánica en cuanto a dicha transferencia de competencias se refiere para nacionalizarlas de nuevo, seria mediante el procedimiento de la Enmienda. El artículo 137 de la Constitución, en efecto, sólo prevé la posibilidad de atribuir competencias nacionales a los Estados o a los Municipios por lo que una vez que se produzca esta atribución, son de los Estados o de los Municipios no previendo la norma posibilidad alguna de «atribuir competencia de los Estados o Municipios al Poder Nacional».

En materia tributaria, por ejemplo, la Ley Orgánica de Descentralización transfirió a los Estados la competencia exclusiva en materia de «organización, recaudación, control y administración del ramo de papel sellado»; de «organización, recaudación y control de los impuestos sobre la explotación de minerales no metálicos»; y de «organización, recaudación, control y administración de los impuestos específicos al consumo, no reservados por Ley al Poder Nacional» (art. 11, ords. 1, 2 y 4); pero no transfirió competencias tributarias algunas a los Municipios. Por supuesto, en alguna otra Ley Orgánica sancionada conforme al artículo 137 de la Constitución, sin duda, podrían transferirse a los Municipios cualesquiera de las competencias tributarias nacionales, no transferidas ya a los Estados.

En todo caso, lo importante a destacar es que la Ley que se dicta conforme al artículo 137 de la Constitución, como ha sucedido con la Ley Orgánica de Descentralización de 1989, implica una modificación a la Constitución en cuanto a la forma del Estado; modificación que trae como consecuencia que a partir de la sanción de la misma, adquiere rango constitucional formando parte de «los términos consagrados por esta Constitución» (art. 2º) en cuanto al Estado Federal.

Por otra parte, en cuanto a la previsión del artículo 137 de la Constitución, dado el carácter de la modificación constitucional que resulta al reforzarse la autonomía estadal o municipal y cambiarse el sistema constitucional de distribución vertical del Poder Público, se prevé la necesidad de una mayoría calificada de las dos terceras partes de los miembros del Congreso para la admisión del proyecto (art. 22) o para su sanción (art. 137), de manera casi idéntica a la exigida en los artículos 245, ordinal 5º y art. 246, ordinal 2º respecto de las Enmiendas y la Reforma General.

La Ley Orgánica de Descentralización, por tanto, no es una ley ordinaria para cuya sanción sólo se requiere la mayoría simple prevista en el procedimiento de formación de las leyes; por lo que en nuestro criterio no puede ser reformada por el Legislador ordinario en cuanto a los aspectos constitucionales que consagra, ni siquiera con mayoría calificada.

V

Por último, en quinto lugar, no podemos dejar de referimos a otro aspecto fundamental que deriva de la atribución constitucional de poder tributario originario a los tres niveles territoriales del Poder Público (República, Estados y Mu-

nicipios), y que se refiere a la necesidad de que considerado el sistema tributario como una unidad, el mismo no tenga carácter confiscatorio.

Esto tiene particular importancia como consecuencia del proceso de descentralización política, reforzado a nivel municipal con la Ley Orgánica de Régimen Municipal de 1989 y la elección directa de los Alcaldes. La vida municipal puede decirse que en los últimos años ha comenzado a despertar, y con ella, en ciertos casos, se ha dado mayor atención a la actividad fiscal municipal que, en algunos casos, ha provocado dudas sobre la constitucionalidad de determinados impuestos locales, por su carácter excesivo e irrazonable.

La duda sobre la confiscatoriedad del impuesto, surge cuando con el mismo no se garantiza el principio de justicia que exige el artículo 223 de la Constitución, en cuanto a la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente, en cuanto a la protección de la economía nacional y en cuanto a la elevación del nivel de vida del pueblo. Por supuesto también surge la duda sobre la confiscatoriedad del impuesto, cuando con el mismo se irrespetan y lesionan las garantías constitucionales a la legalidad del mismo (art. 224 de la Constitución), a la propiedad privada (art. 99 de la Constitución), a la igualdad (art. 223 de la Constitución), a la libertad económica (art. 96 de la Constitución) y a las demás libertades individuales.

Por tanto, un impuesto sin base legal, injusto o desigual, es confiscatorio por irrazonable, lo mismo que cuando es excesivo, de manera que lesione ilegítimamente o impida el ejercicio de los atributos de la propiedad, de la actividad económica o de cualquiera de las libertades públicas. Sobre el tema nos hemos ocupado desde el punto de vista del derecho comparado en un estudio presentado al XIII Congreso Internacional de Derecho Comparado de Montreal (Véase Allan R. Brewer-Carías, «Las protecciones constitucionales y legales contra las tributaciones confiscatorias», *Revista de Derecho Público,* Nº2 577-58, Caracas 1994, págs. 5 a 24), y en el mismo concluíamos señalando que si bien en las Constituciones se establecen límites al ejercicio del Poder Tributario por los órganos del Estado, incluso en algunos países como España o Guatemala con la mención expresa de la prohibición de los tributos confiscatorios (arts. 31,1 y 243, respectivamente); la única manera de garantizar dichos límites es mediante la garantía judicial del control de la constitucionalidad de las leyes.

Es, por tanto, la justicia constitucional la única que puede poner límite a los excesos fiscales, particularmente de los entes locales; sea mediante acciones de amparo; mediante el ejercicio del control difuso de la constitucionalidad, o mediante el ejercicio, ante la jurisdicción constitucional, de acciones de nulidad.

En este último sentido, sin duda, la Corte Suprema de Justicia tiene el principal rol que cumplir en el futuro. La oportunidad de comenzar a poner límite a la posible confiscatoriedad tributaria la tuvo la Corte con motivo del juicio que concluyó con la sentencia de la Corte Plena de 16-7-96 (caso *Cámara de Comer-*

cio e Industria del Estado Táchira); pero en esa oportunidad se limitó a declarar, en general, que el poder tributario de los Municipios:

> «[...] de forma alguna puede ser ejercido con total discrecionalidad, ya que el actuar del Municipio y en especial la fijación de los impuestos debe siempre guardar adecuación con los fines a ser alcanzados proporcionales con la realidad económica local, de ninguna forma discriminatorio -entendido este término no en el sentido de igualitarismo- y responder a intereses técnicos y objetivos y no producto de la simple casualidad o capricho.»

Sin duda, esta declaración es un avance, pues es mejor que nada; pero en el caso concreto debatido en ese juicio, quizás se estaba en presencia de un impuesto de patente de industria y comercio confiscatorio, que posiblemente debió ser anulado. Ello, al menos resulta del Voto Salvado a dicha sentencia, que concluyó señalando que:

> «Es indudable que los Municipios tienen una tendencia voraz en materia impositiva, que sólo a través del control jurisdiccional puede moderarse. De allí que, en casos como el presente, en el cual era evidente el aumento desmesurado del gravamen muy por encima de la inflación, la Corte ha debido calificar la naturaleza confiscatoria o no del tributo, para establecer un paradigma que sirviese de guía a la potestad impositiva de los entes municipales».

Como señalábamos al inicio, el tema de los tributos municipales y sus límites ha sido una constante en el ejercicio del control de la constitucionalidad de las leyes por parte de la Corte Suprema de Justicia desde el siglo pasado. En innumerables ocasiones la Corte se ha pronunciado, pero en la mayoría de los casos, mediante sentencias que lamentablemente no tienen la difusión que merecen.

Una obra como la del Profesor Humberto Romero-Muci, sin duda, es un hito en el desarrollo de la disciplina tributaria municipal, que todos los que nos hemos dedicado a difundir el conocimiento del derecho público tenemos que celebrar.

Poner a disposición de los profesionales, abogados y jueces, todo lo que la Corte Suprema y los tribunales contencioso-administrativos y tributarios han decidido en la materia, y hacerlo en una forma tan clara y sistemática, es algo que tenemos que agradecer al autor. Estas son las obras que, definitivamente, contribuyen al desarrollo del derecho, por el efecto multiplicador que tienen.

Caracas, agosto 1997.

Allan R. BREWER-CARÍAS

4. LA NECESARIA IDENTIFICACIÓN DE LAS COMPETENCIAS TRIBUTARIAS ESTADALES

Capítulo Décimo Primero del Libro: Allan R. Brewer-Carías, *Informe sobre la Descentralización en Venezuela (1993), Memoria del Dr. Allan R. Brewer-Carías (Ministro de Estado para la Descentralización) "MEMORIA DEL MINISTRO DE ESTADO" (Junio 1993-Febrero 1994),* Ediciones de la Presidencia de la república, Caracas 1994, pp. 65-67.

Por último, dentro de un proceso de revitalización del Federalismo, los Estados debían ser dotados de ingresos tributarios propios, de manera que se pudiera reducir en algo su dependencia respecto del Situado Constitucional.

En tal sentido, también se señaló a comienzos de la década de los ochenta, al formularse la reforma de las Constituciones de los Estados Aragua y Yaracuy, que aun cuando la Constitución sólo regulaba expresamente la potestad tributaria nacional (art. 136, ord. 8) y municipal (art. 31), y no establecía expresamente competencias tributarias estadales, ello no podía conducir a negar la existencia de una potestad tributaria estadal que, al contrario, también debía ser descubierta como base del nuevo Federalismo.

En efecto, se estimó que la Constitución establece, indirectamente, una competencia tributaria estadal que no había sido utilizada. En concreto, la Constitución señala, en el artículo 136, que competen al Poder Nacional los impuestos "que recaigan sobre la producción y consumo de bienes que total o parcialmente la ley reserva al Poder Nacional, tales como los de alcoholes, licores, cigarrillos, fósforos y salinas" (ord. 8). En tal sentido, la Constitución Nacional establece que corresponden al Poder Nacional esos impuestos sobre la producción y consumo de bienes sólo cuando total o parcialmente se reservan por ley al Poder Nacional. Por tanto, si no hay una ley que reserve total o parcialmente al Poder Nacional determinados impuestos a la producción y al consumo de bienes, éstos no son nacionales. Por tanto, sólo son nacionales los impuestos a la producción y al consumo de bienes regulados en las leyes nacionales de las llamadas renta de alcoholes

y licores, de cigarrillos, de fósforos y de salinas. Pero fuera de estos impuestos a la producción y al consumo, no hay otra ley que haya reservado al Poder Nacional impuestos al consumo o a la producción de bienes, por lo que en esta materia se aplica la competencia residual de los Estados.

Así, señalamos que correspondía a los Estados en base a la competencia residual, cualquier otro impuesto a la producción y consumo de bienes, hasta tanto una ley nacional los reservase al Poder Nacional. Esto lo confirma el artículo 18, ordinal 2º, al señalar, que "los Estados no podrán gravar bienes de consumo antes de que entren en circulación dentro de su territorio", por lo cual sí pueden gravar bienes de consumo después de que entren en circulación en su territorio. También, el ordinal 3º del mismo artículo 18 establece que: "Los Estados no podrán prohibir el consumo de bienes producidos fuera de su territorio ni gravarlos en forma diferente a los producidos en él"; por lo cual sí pueden gravar bienes de consumo en forma igual a los producidos en él. La limitación del ordinal 4º también se aplica en el sentido de que no pueden los Estados "crear impuestos sobre el ganado en pie o sobre sus productos o subproductos", con lo cual si bien se admite la competencia tributaria de los Estados sobre la producción, ella no puede recaer sobre la producción agropecuaria.

En consecuencia, señalamos que el ámbito propio de la potestad tributaria de los Estados era el de los impuestos a la producción y consumo de bienes, lo que surgía de la interpretación del artículo 18 y del ordinal 8º del artículo 136 de la Constitución, de los que se deduce lo siguiente:

a) Que no existe una auténtica reserva constitucional al Poder Nacional en materia de impuestos a la producción y al consumo de bienes, sino que la Constitución remite a la ley nacional la determinación de los impuestos de tal naturaleza que se reserven a dicho Poder.

b) En esta forma, sólo los impuestos a la producción y consumo de bienes que la Ley nacional haya reservado expresamente al Poder Nacional, le corresponden exclusivamente. Estos eran, hasta 1989, los que gravan los cigarrillos, los alcoholes y licores, los fósforos y las salinas.

c) Por otra parte, aun en los casos en que la Ley Nacional reserva al Poder Nacional un impuesto a la producción y al consumo de bienes como los indicados, esa ley puede contener una reserva parcial, por lo que la misma podría atribuir a los Estados la recaudación de parte de dichos impuestos.

Por tanto todos los impuestos a la producción y al consumo de bienes, excluidos los que recaigan sobre los alcoholes, licores, cigarrillos, fósforos y salinas, son de la potestad tributaria de los Estados; tal como lo confirma, en cuanto a los impuestos al consumo de bienes, lo expresado en el artículo 18 de la Constitución.

De lo anterior se deduce claramente que los Estados tienen una muy amplia potestad tributaria originaria para gravar la producción y el consumo de bienes que no había sido utilizada hasta el presente. Sin embargo, esta potestad está sometida a la limitación de que, conforme al artículo 136, ordinal 8º de la Constitución, el Poder Nacional la podría eliminar al reservarse total o parcialmente los otros impuestos a la producción o al consumo de bienes. En caso de reserva parcial, la ley respectiva podía establecer limitaciones al ejercicio de la potestad tributaria por los Estados.

5. LA DESCENTRALIZACION, LAS FINANZAS PÚBLICAS Y LA PARTICIPACIÓN MUNICIPAL EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Publicado como Capítulo Cuarto del Libro: Allan R. Brewer-Carías, *Informe Sobre La Descentralización en Venezuela (1993), Memoria del Dr. Allan R. Brewer-Carías Ministro de Estado para la Descentralización "MEMORIA DEL MINISTRO DE ESTADO" (Junio 1993-Febrero 1994),* **Ediciones de la Presidencia de la república, Caracas 1994, pp. 217-294.**

I. LA DESCENTRALIZACIÓN Y LA EQUIDAD

1. La equidad entre niveles de gobierno

El proceso de transferencia de competencias y servicios desde el Poder Nacional a los Estados, iniciado hace pocos años, sin duda requerirá de una importante modificación en el sistema fiscal vigente y en las relaciones financieras intergubernamentales. En efecto, es común el argumento de que los recursos a disposición de los Estados, incluso plenamente explotados, serán insuficientes para que éstos atiendan adecuadamente tanto las antiguas como las nuevas responsabilidades, ante lo cual se ha planteado la necesidad de ir más allá de lo que la Ley de Orgánica de Descentralización de 1989 estableció sobre nuevas fuentes de ingresos para los Estados.

Las opciones teóricas son diversas. La experiencia internacional resulta altamente ilustrativa. En definitiva, de lo que se trata es de lograr alcanzar un equilibrio financiero en cada nivel de gobierno, otorgándole a cada uno de ellos las potestades tributarias más apropiadas a su ámbito territorial y definiendo las transferencias intergubernamentales que resulten necesarias como mecanismo de compensación "vertical", de tal modo que exista correspondencia en cada ente político-territorial, entre responsabilidades y recursos. Todo ello tratando de lograr, en la mayor medida posible, que cada nivel de gobierno sea considerado responsable de sus decisiones de tributación y de gasto.

El diseño e implementación de tal sistema financiero público integral es, desde luego, una tarea difícil, progresiva y de largo plazo. En el caso venezolano, la realidad económica impuso que la discusión reciente sobre la materia se haya centrado fundamentalmente en la participación de Estados y Municipios en el producto del Impuesto al Valor Agregado, única fuente relevante de nuevos recursos para el Fisco Nacional cuya implementación venía siendo objeto de discusión pública desde hacía algún tiempo.

En ese contexto, con el fin de promover la descentralización, atendiendo a criterios de compensación interterritorial, se ubica la decisión de otorgar una participación creciente a Estados y Municipios en el producto del recientemente establecido Impuesto al Valor Agregado y crear el Fondo Intergubernamental para la Descentralización (FIDES) como mecanismo de intermediación financiera. De ese modo se intenta avanzar hacia el objetivo último que es "... la redistribución de los recursos fiscales disponibles para el conjunto de las administraciones públicas, canalizándolos desde las superiores hacia las inferiores, por entender que éstas, consideradas globalmente, se hallan en una situación de insuficiencia financiera. Se trata, por tanto, de atender a un principio de equidad vertical entre distintos niveles de gobierno"

2. La equidad entre entidades de un mismo nivel de gobierno

La problemática de la desigualdad en los niveles de desarrollo de las distintas regiones del país y de inequidad en la distribución territorial del ingreso, es producto de una compleja trama de factores históricos, geográficos, económicos, políticos y culturales. La búsqueda de soluciones rápidas y sencillas ante esa realidad es, desde luego, un ejercicio ingenuo.

Es cierto, por otra parte, que las decisiones que el gobierno adopta en sus numerosos ámbitos de acción, tienen diferentes impactos sobre las distintas regiones del país. Baste mencionar como ejemplo, los efectos que una determinada política agrícola, al favorecer algunos productos en relación a otros, ejerce en el territorio.

Entre las políticas gubernamentales que mayor influencia pueden tener sobre el desarrollo regional se encuentra la descentralización de servicios y competencias desde el Poder Nacional hacia los Estados y Municipios. En efecto, este proceso, aunado a la elección directa de las autoridades estadales y municipales, genera una dinámica que libera diversas e importantes potencialidades de las comunidades y gobiernos subnacionales, antes mediatizadas por las estructuras centrales. Tales fuerzas se manifiestan en el desarrollo de nuevas formas de gestión de servicios, en iniciativas en materias de políticas públicas en distintas materias o en la presión de los usuarios para el logro de mayores niveles de eficiencia de los servicios públicos. Ello refleja, en el fondo, la introducción progresiva de un proceso de competencia entre las conglomerados territoriales en la búsqueda de los mayores beneficios y bienestar para su población.

Más aún, el ejercicio de las competencias transferibles de manera exclusiva a los Estados tiene efectos diferenciados sobre las finanzas de éstos, pues el potencial de generación de ingresos por tasas o impuestos asociados a tales competencias, presenta significativas disparidades entre cada entidad territorial. Así, por ejemplo, sólo algunos Estados poseen puertos y aeropuertos de importancia que les puedan reportar ingresos significativos, mientras otros poseen extensas vías de comunicación terrestre cuyos elevados costos de mantenimiento no guardan relación alguna con el bajo aprovechamiento por su uso.

Tal fenómeno, sin duda alguna, tal como la experiencia internacional lo señala, podría profundizar los desequilibrios regionales, permitiendo que algunos Estados alcancen niveles de prosperidad que, a su vez atraigan recursos de toda índole - convirtiéndose, en suma, en auténticos polos de desarrollo -, mientras que otras regiones podrían entrar en un peligroso proceso de empobrecimiento y descapitalización, con mecanismos de autorreforzamiento que los encerrarían un auténtico círculo vicioso de pobreza.

A nuestro país se le plantea entonces, con más premura que nunca, la necesidad de contar con una clara política de compensación interterritorial. No se trata, desde luego, de intentar un improbable desarrollo territorial absolutamente equilibrado, coartando las iniciativas y el sano empuje de algunas regiones. El principio de la compensación interterritorial es que los Estados más pobres, financieramente débiles, puedan estar en "... condiciones de proveer *standards* comparables de servicios públicos sin tener que exigir impuestos de mayor severidad que los prevalecientes en los estados más ricos".

II. LOS INGRESOS DE LOS ESTADOS

La promulgación de la Ley de Descentralización, Delimitación y Transferencia de Competencias del Poder Público en 1989 introdujo un cambio significativo en el régimen de los ingresos de los Estados, el cual ha venido tomando forma en los hechos de manera progresiva. Antes de ese año, los Estados dependían en su mayoría, de manera casi exclusiva, del Situado Constitucional para el financiamiento de sus actividades. Con el proceso de descentralización, las fuentes de recursos de los Estados se han diversificado notablemente. Sin embargo, el origen nacional de casi todos los nuevos ingresos, sigue constituyendo un elemento de permanente tensión entre Estados y Ejecutivo Nacional, lo cual exige avanzar en el perfeccionamiento de las relaciones financieras intergubernamentales.

1. Los ingresos de los estados antes de 1989

A. *El Situado Constitucional*

Desde hace varias décadas, la principal fuente de financiamiento de los Estados, casi exclusiva en algunos casos, ha sido el denominado Situado Constitucional, el cual, como se dijo, constituye una transferencia de tipo general e incondicionada hecha desde el Gobierno Central a los Estados y al Distrito Federal. La

Constitución vigente, en su artículo 229º define esta transferencia, precisando su modo de cálculo, su monto mínimo y los criterios para su distribución entre los Estados y entidades federales. El monto global anual de esta transferencia se calcula como un porcentaje de los ingresos ordinarios anuales estimados del Presupuesto Nacional. Dicho porcentaje, para 1989, era de un quince por ciento (15%), el cual correspondía a su nivel mínimo desde 1968. Su distribución entre las entidades estadales se realiza asignando un treinta por ciento (30%) del total en partes iguales y el setenta por ciento (70%) restante en función de su población.

La existencia del Situado data del año 1925, pudiendo afirmarse que constituye un claro reflejo del progresivo proceso de centralización de atribuciones fiscales que, en detrimento de los Estados, se produjo desde fines del siglo pasado e inicios de este. El Situado se crea, en definitiva, como una manera de compensar a los Estados por la importante disminución de sus capacidades, en favor del Gobierno Central, para generar ingresos propios mediante tributación.

La fórmula de distribución del Situado entre los Estados cuenta con amplia aceptación por sus características de sencillez y automaticidad. Sin embargo, es objeto de discusión en cuanto a sus efectos interterritoriales. Se ha argumentado que el excesivo peso porcentual dado a la población en el cálculo de las cuotas por entidades territoriales tiene efectos regresivos, ya que las regiones de mayor desarrollo son las que concentran más población, y que la asignación por partes iguales, aunque minimiza el primer efecto, no recoge la especificidad de la situación de cada entidad y produce en consecuencia desigualdades intrínsecas. A favor de la fórmula del Situado se arguye que el criterio poblacional refleja adecuadamente los requerimientos de cada entidad federal para financiar el mantenimiento y desarrollo de los servicios públicos básicos y que el posible efecto regresivo de tal criterio se compensa con la progresividad implícita en el criterio igualitario.

En el fondo, las diferencias de opinión sobre la fórmula del Situado reflejan la búsqueda de distintos objetivos a través de un mismo instrumento. Algunos enfatizan el objetivo de equidad en la distribución personal y territorial mientras que otros persiguen como fin el de la suficiencia financiera de las entidades territoriales para atender sus competencias. La precisión de objetivos y la definición de los instrumentos adecuados sigue siendo entonces una materia pendiente. En cualquier caso, la revisión del artículo 229º de la Constitución es una posibilidad que no debe descartarse.

B. *Los Impuestos Estadales*

La Constitución Nacional, en su artículo 17º, relativo a las competencias propias de los Estados, no asigna expresamente potestades tributarias originarias a estas entidades político-territoriales, en contraste con la asignación que hace al Poder Nacional y a los Municipios. Este desbalance en contra de los Estados, unido a la también limitada asignación explícita de responsabilidades y a la existencia del Situado Constitucional, hizo que en la práctica los Estados no contasen

con recursos propios y dependiesen casi exclusivamente de aquella transferencia nacional.

Dentro del proceso de revitalización del Federalismo, como ya se señaló, comenzó la identificación, a través de una lectura más profunda del texto constitucional, de las auténticas competencias tributarias de los Estados. De tal análisis ha surgido la tesis según la cual no existe una auténtica reserva constitucional al Poder Nacional en materia de impuestos a la producción y al consumo de bienes, sino que la Constitución remite a la ley nacional la determinación de los impuestos de tal naturaleza que se reserven a dicho Poder (artículo 136º de la Constitución). Hasta 1989, los impuestos reservados de manera exclusiva al Poder Nacional eran los que gravaban los cigarrillos, los alcoholes y licores, los fósforos y las salinas. Por tanto, todos los impuestos a la producción y al consumo de bienes, excluidos los que recayeran sobre los conceptos mencionados antes, gravados por el Poder Nacional, eran de potestad tributaria de los Estados.

Se deduce, pues, que los Estados, en virtud de su poder residual (artículo 17º de la Constitución), tienen y han tenido una amplia potestad para gravar la producción y el consumo de bienes que no ha sido utilizada hasta el presente. Esta potestad, sin embargo, está sometida a la limitación de que, conforme al mencionado artículo 136º de la Constitución, el Poder Nacional la podría eliminar al reservarse total o parcialmente los otros impuestos a la producción o al consumo de bienes.

C. *El Crédito Público*

Los Estados y Municipios poseen constitucionalmente la capacidad para contraer préstamos con el fin de financiar sus actividades (artículo 17º de la Constitución), dentro de las limitaciones que establezcan las leyes nacionales. Esta fuente de recursos, sin embargo, ha sido tradicionalmente subutilizada, siendo hoy en día prácticamente inexistente. La razón de tal fenómeno debe buscarse en dos hechos. El primero se refiere al conjunto de restricciones que en cuanto autorizaciones ha estado sometida cualquier iniciativa de endeudamiento que tomen Estados y Municipios, de acuerdo a la Ley Orgánica de Crédito Público.

En segundo lugar, en un contexto de escasas competencias y responsabilidades, la dependencia de los Estados de una fuente de recursos automática e incondicionada, como lo es el Situado Constitucional, mantuvo históricamente bajos incentivos para la búsqueda por parte de éstos de fuentes alternas de recursos de más difícil acceso y, en general, para el desarrollo de sus finanzas.

En cualquier caso, la experiencia internacional sobre el tema no es muy favorable. La flexibilización del proceso de endeudamiento de los niveles subnacionales de gobierno en algunos países ha traído como consecuencia la pérdida de una disciplina mínima en el crecimiento del gasto público, el cual se ha expandido de manera inviable en el largo plazo. El consecuente problema de déficits de los gobiernos locales y regionales explica, en varios de esos países, traumáticas experiencias hiperinflacionarias.

De todos modos, la posibilidad de recurrir al crédito público existe y podría ser aprovechada, de manera racional, para el financiamiento de inversiones en áreas de alto impacto económico y social, actualmente en proceso de descentralización. Desde luego, las capacidades de endeudamiento son muy diferentes entre distintos Estados y Municipios. Solamente aquellas entidades territoriales que presentasen índices de solvencia financiera satisfactorios podrían acudir al endeudamiento como medio de financiamiento para algunas de sus funciones.

D. Otros ingresos

En el pasado han existido también transferencias o aportes extraordinarios, de menor importancia y desigual comportamiento, del Ejecutivo Nacional a los Estados para el financiamiento de los proyectos incluidos en el Plan Coordinado de Inversiones elaborado anualmente por ambos niveles gubernamentales e incluido en las leyes de presupuesto respectivas.

Los Estados han contado, asimismo, con recursos propios de diversas fuentes (alquileres, ventas de servicios y bienes, multas, intereses, entre otros), los cuales, no obstante, nunca han representado - ni podrán representar - una porción significativa de los ingresos totales de esas entidades territoriales.

2. Las nuevas fuentes de ingresos establecidas por la Ley de Descentralización

la Ley de Descentralización, Delimitación y Transferencia de Competencias del Poder Público, al haber derogado la Ley Orgánica de Coordinación de la Inversión del Situado Constitucional con los Planes Administrativos desarrollados por Poder Nacional, regula ahora no sólo el Situado Constitucional, su monto e inversión, sino los otros ingresos estadales y la inversión coordinada de la misma.

A. *La enumeración de los ingresos*

En cuanto a los ingresos de los Estados, enumerados en el artículo 12 de la Ley Orgánica de Descentralización, la mayoría de los mismos ya venían siendo percibidos por los Estados. Las nuevas fuentes de ingresos para los Estados están constituídas, en realidad, por su participación en los ingresos adicionales del Fisco Nacional (ordinal 2º), por su transferencia de recursos desde el Ejecutivo Nacional para la prestación de los servicios transferidos a ellos (ordinal 3º) y por la posibilidad de establecer impuestos, tasas, tarifas u otros conceptos en el ejercicio de competencias transferidas de manera exclusiva desde el Poder Nacional.

B. *Las transferencias presupuestarias de acuerdo a la Ley de Descentralización*

Con ocasión de la transferencia de algún servicio desde el Poder Nacional a algún Estado, de acuerdo a la Ley de Descentralización, aquél debe transferir a éste los recursos que asignaba a la prestación de dicho servicio, incorporando a los presupuestos nacional y estadal las partidas correspondientes.

Esta partida inicial debe ser ajustada anualmente en función de la variación que experimenten los ingresos ordinarios del Ejecutivo Nacional.

Este sencillo mecanismo de financiamiento de los servicios, previsto en el artículo 6º de la Ley de Descentralización, elude el problema de estimar la evolución de los costos efectivos de los servicios como base para la transferencia de recursos financieros desde el nivel nacional a los Estados, solución que en otros países, como es el caso de España, ha tropezado con dificultades insuperables. Sin embargo, ese esquema introduce algunos problemas tales como el perpetuar asignaciones presupuestarias iniciales, hacia los Estados, que no reflejan necesariamente sus requerimientos financieros o, lo que resultaría más grave aún, el permitir la disminución de los niveles de cobertura y calidad de los servicios sin merma en los recursos disponibles por los Estados, transferidos a ellos automáticamente desde el Poder Nacional.

Luego, la posibilidad de revisar, hacia el alza o hacia la baja, tales asignaciones presupuestarias - o incluso la fórmula misma - con base al desempeño de los Estados en la prestación de los servicios, introduciendo incentivos para la eficiencia en el uso de los recursos, es un tema que debe ser abordado en el futuro. A título de ejemplo, puede mencionarse una fórmula alternativa, aplicable a sectores como salud pública o educación, según la cual los recursos financieros son transferidos a los Estados de acuerdo al número de usuarios de los servicios efectivamente atendidos. Tal fórmula coloca el énfasis del problema financiero en el bienestar de los usuarios de los servicios, como guía para la asignación de los recursos, y no en el mantenimiento de entes públicos, independientemente de la cobertura y calidad de los servicios que ellos presten.

Por otra parte, la fórmula establecida por la Ley de Descentralización para el financiamiento de los servicios transferidos introduce también rigideces inconvenientes en las finanzas del Ejecutivo Nacional, restándole grados de libertad para el manejo de la política fiscal. En efecto, dicha fórmula implica en la práctica que, para todo el futuro previsible, un porcentaje fijo de los ingresos ordinarios del Ejecutivo Nacional estarán destinados, de manera rígida, a financiar servicios transferidos a los Estados. Dicho porcentaje, según cálculos preliminares, en el escenario de la descentralización a todos los Estados de todos los servicios transferibles, podría alcanzar alrededor del cincuenta por ciento (50%) de los ingresos totales del Fisco Nacional.

C. *El ejercicio de competencias exclusivas*

Las competencias transferibles de manera exclusivas a los Estados, a que se refiere el artículo 11º de la Ley de Descentralización, tienen una característica esencial: son competencias que en unos casos son propiamente tributarias y, por tanto, generadoras de recursos (ramo del papel sellado e impuestos específicos al consumo no reservados al Poder Nacional) y, en los otros, llevan aparejadas la producción de recursos financieros, bien porque la Ley explícitamente lo señala (minerales metálicos y salinas), bien porque se entiende que la transferencia de

la competencia exclusiva de la materia implica también la transferencia de las prestaciones patrimoniales a pagar por los particulares por la prestación del servicio, normalmente tasas, contribuciones especiales o precios públicos (carreteras, puentes, autopistas, puertos, aeropuertos).

Vale la pena destacar que, de acuerdo a lo analizado en la sección anterior, la Ley de Descentralización realmente no introduce una innovación al posibilitar la asunción, por parte de los Estados, de competencias en materia de impuestos específicos al consumo. Esta potestad, como se explicó, la poseen los Estados de acuerdo a la Constitución.

En varios de los casos de competencias exclusivas, los recursos generados por el ejercicio de las mismas deberían destinarse, de manera afectada, al mantenimiento y ampliación del servicio respectivo. Sólo en el caso de generarse algún excedente, tales recursos podrían orientarse hacia otros fines. De todas maneras, de acuerdo a algunos estudios realizados en el país, pareciera que el potencial financiero asociado a estas competencias es, en términos relativos, muy bajo.

Por otra parte, la significación financiera de tales competencias puede presentar, como de hecho ya ha ocurrido, significativas disparidades entre las diferentes entidades territoriales. En efecto, las diversas realidades económicas y geográficas hacen que el beneficio del ejercicio de las competencias económicamente más atractivas - tales como puertos y aeropuertos - se concentren en algunos Estados. Los consecuentes efectos de la descentralización en estas materias sobre las desigualdades territoriales deben ser considerados al momento de establecer políticas de compensación interterritorial.

D. *El aumento del Situado Constitucional*

En cuanto al Situado Constitucional, la Ley de Descentralización aumentó el porcentaje mínimo hasta el dieciséis por ciento (16%) de los ingresos ordinarios del Presupuesto Nacional, con incrementos anuales y consecutivos de uno por ciento (1%) de tales ingresos hasta alcanzar un veinte por ciento (20%) a partir de 1994. Además, la Ley de Descentralización estableció que a los Estados corresponderá también un porcentaje similar al del Situado Constitucional del respectivo año, sobre los ingresos ordinarios *adicionales* que perciba el Ejecutivo Nacional.

III. LA DESCENTRALIZACIÓN, EL GASTO PÚBLICO Y LA INVERSIÓN COORDINADA

1. Las perspectivas del gasto público

La práctica de la transferencia de servicios desde el nivel central a los Estados y Municipios enfrenta una dificultad inicial en la limitada disponibilidad de información confiable sobre el costo que históricamente ha significado la prestación de tales servicios para los distintos entes nacionales. En cualquier caso, la opinión generalizada, sustentada en algunos indicadores parciales y en compara-

ciones internacionales, es que en muchas de las actividades hoy sujetas a procesos de descentralización, el nivel nacional ha mostrado una elevada ineficiencia que se ha traducido en costos excesivos de los servicios. Los casos más citados en tal sentido son los de salud y educación, los cuales, en varios estudios y análisis, presentan una crítica situación caracterizada por la paradoja de la coexistencia de pésimos indicadores de resultados y elevados niveles de gastos. El origen de tales problemas debe buscarse, fundamentalmente, en viejas prácticas clientelares, en inadecuados sistemas administrativos, en la escala y complejidad de los servicios y en una excesiva sindicalización, entre otras razones.

En qué dirección y medida la descentralización afectará esa tendencia histórica del gasto público es una de las incógnitas que ese proceso plantea. Por una parte se menciona la existencia de un conjunto de fenómenos -la pérdida de economías de escala, la homologación de las condiciones de trabajo de los empleados, el peso de las obligaciones por concepto de prestaciones sociales, el tránsito de períodos de aprendizaje o la reedición de práctica clientelares- que implican, como ha ocurrido en otros países, la elevación de los costos de los servicios al comenzar a ser prestados por los Estados. Por otra parte, sin embargo, es cierto que las administraciones estadal y municipal, al estar sometidas de manera más estrecha al control social y, simultáneamente, poseer mayor flexibilidad en materia de planificación y gestión, deberían hacer un uso más racional de los recursos, tendiendo a disminuir el costo de sus actividades.

Por otra parte, se arguye que el logro de niveles de calidad y cobertura satisfactorios en los servicios a transferir conlleva asignar importantes montos a inversiones en mejoras y ampliaciones así como a programas de modernización y adecuación institucional.

Se tiene, pues, que la transferencia de los servicios a los Estados está sometida a tendencias contrapuestas en materia de gasto, cuyo saldo neto es de difícil estimación. En definitiva, no es posible predecir de manera razonable los gastos en que deberán incurrir los Estados y Municipios para garantizar el adecuado cumplimiento de sus funciones y obligaciones.

2. La inversión coordinada

La inversión del Situado Constitucional por los Estados, como se ha señalado, no es completamente libre, sino que, conforme a la Constitución, debe hacerse con sujeción a los dispuesto en el artículo 229º del Texto Fundamental, el cual da la autorización para que una ley nacional pueda "dictar normas para coordinar la inversión del Situado con planes administrativos desarrollados por el Poder Nacional y fijar límites a los emolumentos que devenguen los funcionarios y empleados de las entidades federales y municipales".

Estas previsiones constitucionales, sin duda limitan la autonomía administrativa de los Estados y, por ello, la ley nacional que prevé la Constitución no debe ir más allá del estricto marco definido por el mencionado artículo 229º, lo que no sucedió con la Ley Orgánica de Coordinación del Situado Constitucional

con Planes Administrativos desarrollados por el Poder Nacional, de 1974, cuya última reforma fue de diciembre de 1980 y que ha sido derogada por la Ley de Descentralización de 1989.

Conforme a la Constitución, la Ley de Descentralización estableció, como principio, que el Ejecutivo Nacional y las Gobernaciones de los Estados debe elaborar anualmente un Plan Coordinado de inversiones de cada entidad federal, con aportes conjuntos de recursos debidamente contemplados en las respectivas leyes de presupuesto. Estos Planes deben ser concertados en la Convención de Gobernadores y posteriormente sometidos a la aprobación del Presidente de la República en Consejo de Ministros. Desde luego, cumplidos estos pasos, los Ejecutivos Nacional y Estadal, deberán remitir sus Leyes Anuales de Presupuesto al Congreso de la República y a la Asamblea Legislativa, respectivamente, para su discusión y aprobación.

A los fines del diseño de esos planes, la Ley de Descentralización estableció expresamente que, en cada ejercicio fiscal, las Gobernaciones deben destinar a sus programas de inversión un mínimo del 50% del monto que les corresponde por concepto del Situado Constitucional. La Ley de Descentralización, a fin de garantizar la aplicación de esta norma, precisó qué se entiende por programas de inversión mediante una extensa enumeración, la cual incluye los gastos de inversión en los servicios transferibles a los Estados desde el Poder Nacional según la propia Ley de Descentralización.

Esta Ley, además de regular otros aspectos de carácter procedimental, establece también como principio de política que el Gobernador debe igualmente coordinar los programas de inversión con los que les corresponde elaborar anualmente a los Municipios, de conformidad con la Ley Orgánica de Régimen Municipal, a fin de integrarlos al Plan Coordinado de Inversiones de la Entidad Federal.

IV. EL MARCO REGULATORIO DE LA LEY HABILITANTE EN RELACIÓN A LA PARTICIPACIÓN DE ESTADOS Y MUNICIPIOS EN EL PRODUCTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Por ser el Impuesto al Valor Agregado (IVA) un impuesto al consumo, su creación en 1993 estuvo rodeada de la discusión pública sobre su carácter nacional o estadal. Los argumentos legales esgrimidos no resultaron determinantes y, finalmente, fueron las razones técnicas a favor de un régimen de recaudación centralizado las que hicieron inclinar la opinión hacia el establecimiento del IVA como un impuesto nacional. Así, el ordinal 1º del artículo 1º de la Ley Habilitante autorizó al Ejecutivo Nacional para crear el IVA. El 16 de septiembre de 1993 el Presidente de la República, en Consejo de Ministros, aprobó el Proyecto de Decreto-Ley Nº 3145 sobre la Ley de IVA.

El ordinal 1º del artículo 1º de la Ley Habilitante, además, estableció la posibilidad de que el Ejecutivo Nacional en el Decreto-Ley, pudiera diseñar meca-

nismos de participación de los Estados y Municipios en el impuesto. El Gabinete Económico decidió que esta regulación debía ser objeto de un Decreto-Ley aparte y complementario. Por ello, el Decreto-Ley sobre la Ley de IVA previó en su artículo 59º la definición, mediante otro Decreto-Ley, de los mecanismos de participación de Estados y Municipios en el producto del IVA. Para su elaboración se partió de la regulación contenida en la Ley Habilitante, que en resumen establecía las siguientes regulaciones y limitaciones:

1. La finalidad y objetivos de la regulación

Los mecanismos de participación de los Estados y Municipios en el impuesto conforme a la Ley Habilitante sólo podrían tener como fin: Promover la descentralización administrativa y, ampliar la asignación de recursos ordinarios de fuente tributaria a los Estados y Municipios.

Por tanto, las normas del Decreto-Ley tenían que estar orientadas a hacer que los mencionados mecanismos de participación tuviesen por objeto promover la descentralización administrativa hacia los Estados y Municipios.

2. El destino exclusivo de los recursos

El Decreto-Ley debía asegurar, en todo caso, que los recursos obtenidos por los mecanismos de participación de los Estados y Municipios en el Impuesto al Valor Agregado, fuesen destinados exclusivamente, al financiamiento de las competencias y servicios que les sean transferidos a los Estados y Municipios.

Esta es una limitación muy importante establecida en la Ley Habilitante, pues, en definitiva, condicionaba el destino de los recursos obtenidos por los mecanismos de participación de los Estados y Municipios en el Impuesto al Valor Agregado, solo para financiar las competencias y servicios que les sean transferidos, tanto a los Estados como a los Municipios. La precisión de su alcance y aplicabilidad era de suma importancia.

A. *El alcance de la condición*

Esta disposición podría interpretarse como una limitación general que condicionaría el destino, tanto de los recursos provenientes del Impuesto al Valor Agregado que se incorporen al Situado Constitucional, como los que adicionalmente regula la Ley. Ello, sin embargo, hubiera implicado una modificación de la Ley de Descentralización que regula la distribución y utilización del Situado Constitucional (artículos 12 y siguientes).

Por ello, se estimó que la norma debía interpretarse en el sentido de que la limitación, en cuanto al destino de los recursos obtenidos por los mecanismos de participación de los Estados y Municipios en el Impuesto al Valor Agregado contenida en la Ley Habilitante, sólo debía aplicarse a los recursos obtenidos adicionalmente a lo que les correspondía a Estados y Municipios, por el Situado Constitucional.

B. *Los gastos financiables*

Por otra parte, como se señaló, la Ley Habilitante estableció que los recursos obtenidos mediante los mecanismos de participación, solo podían ser destinados exclusivamente al financiamiento de las competencias y servicios que les fueran transferidos a los Estados y Municipios. Esto significaba que esos fondos debían destinarse a financiar la transferencia de competencias y servicios de acuerdo con la Ley. Podía deducirse que el destino de los fondos provenientes del Impuesto al Valor Agregado destinados a los Estados y Municipios, era el financiamiento de las cantidades que anualmente deba incorporar el Ejecutivo Nacional en el Presupuesto, como partida variable conforme a lo establecido en el artículo 6º, ordinal 5º de la Ley de Descentralización.

Sin embargo, esta interpretación hubiera implicado que los fondos mencionados no podían destinarse a gastos de nuevas inversiones de los servicios y competencias transferidas. Además, ella estaba reñida con la idea de que el Fondo se extinguiera, analizada más adelante.

Por ello, se estimó que la norma debía interpretarse en el sentido de que los fondos provenientes del Impuesto al Valor Agregado debían destinarse a otros fines distintos a los que se debían cubrir por las partidas presupuestarias que se establecieran conforme al artículo 6º, ordinal 5º de la Ley de Descentralización; en particular, para nueva inversión en los sectores en los cuales se produjera la transferencia de competencias y servicios; para gastos asociados al proceso de transferencias y servicios, como el relativo a los pasivos laborales; y para gastos ocasionados por la modernización institucional para el manejo de las competencias y servicios transferidos.

3. El monto máximo de la participación de los estados y municipios

De acuerdo con la Ley Habilitante la participación de los Estados y Municipios en el producto del IVA no podía ser mayor del 50% del producto del impuesto, incluido, lo que les correspondiera por el Situado Constitucional.

El Situado Constitucional de acuerdo con lo establecido en el artículo 13º de la Ley de Descentralización, para 1994 sería del 20 % de los ingresos ordinarios, que es el límite máximo. Por tanto, puede decirse que el 20% de lo que se recaude por el IVA irá al Situado Constitucional.

En consecuencia, la participación de los Estados y Municipios en el producto del IVA de acuerdo con la Ley Habilitante, excluido lo que les correspondiera por el Situado Constitucional, podía ser de hasta un máximo del 30%.

Ahora bien, como los fondos provenientes del IVA, distintos a los que les correspondiera a los Estados y Municipios por el Situado Constitucional, de acuerdo con la Ley Habilitante, sólo podían ser destinados en forma exclusiva, al financiamiento de las competencias y servicios que les sean transferidos, los mismos estaban vinculados necesariamente al proceso de transferencia de competencias. Por ello, el Decreto-Ley debía establecer que sólo serían disponibles

en la medida y oportunidad en que se hiciera realmente efectiva cada transferencia. En consecuencia, la utilización de los recursos provenientes del IVA sería necesariamente gradual, a medida que se fueran produciendo las transferencias de competencias.

Siendo ello así, el monto de la participación de Estados y Municipios en el producto del IVA, distinto a lo que les correspondiera por el Situado Constitucional, debía ser incrementado anualmente conforme progresara el proceso de descentralización, con el objeto de no inmovilizar recursos de origen tributario que constituían ingresos ordinarios de la República, y que tendrían que ser destinados a cubrir el déficit fiscal.

Por ello, el monto de la participación inicial de los Estados y Municipios en el IVA, distinto a lo que les corresponde por el Situado, se consideró que debía ser inicialmente, para el año de 1993, de un porcentaje menor al 30%, el cual debía incrementarse anualmente por decisión del Ejecutivo Nacional, a medida que avanzara el proceso de transferencia de competencias y servicios, hasta alcanzar el límite indicado.

4. La proporción de la participación

La Ley Habilitante dispuso que el Decreto-Ley debía establecer la proporción que le correspondería a cada Estado y Municipio. Además, dispuso que el Decreto-Ley también podía establecer normas para destinar parte de dichos recursos y servicios a los Estados de menor desarrollo relativo.

Esta proporción que debía corresponder a cada Estado y Municipio podía seguir el mismo esquema de distribución del Situado Constitucional, que es: el 30%, en partes iguales, y el 70%, en proporción a la población de cada una de las entidades. Sin embargo, estos criterios de distribución debían ajustarse utilizando otros criterios que compensasen las desigualdades económicas y sociales entre las entidades federales, como ha sucedido en otras experiencias de descentralización en el mundo contemporáneo, tales como: presión tributaria, nivel de actividad económica, tasa de desempleo o superficie territorial de la entidad déficit de cobertura de los servicios públicos. En esta forma se podía prestar atención, como lo indica la Ley Habilitante, a los Estados de menor desarrollo relativo.

5. Los mecanismos institucionales para la asignación y administración de los recursos por los estados y municipios; el fondo intergubernamental para la descentralización

La Ley Habilitante, por otra parte, estableció que a los fines de la asignación y administración por parte de los Estados y Municipios de los recursos que les corresponda, el Decreto-Ley necesariamente debía crear el Fondo Intergubernamental para los programas de transferencias de competencias y servicios, como entidad sin personalidad jurídica, que debía ser administrado por el Ejecutivo Nacional.

Este Fondo se configuró en la Ley como un mecanismo de intermediación necesaria de los recursos provenientes del Impuesto al Valor Agregado en el cual debían participar los Estados y Municipios. Por tanto, los recursos producto del Impuesto al Valor Agregado solo podían ser transferidos a los Estados y Municipios por el Fondo, al cual correspondía asignar y administrar los recursos.

6. La limitación en cuanto a la disponibilidad del fondo

La Ley Habilitante dispuso expresamente que el Fondo Intergubernamental sólo sería disponible en la medida y oportunidad en que se hiciera realmente efectiva la transferencia de competencias a los Estados y Municipios.

Por tanto, el Fondo podía convenir con el Fondo de Inversiones de Venezuela, la administración de los recursos líquidos no desembolsados de que dispusiera, a los efectos de mantenerlos en depósitos en bancos de primera clase en el país o en el exterior, en instrumentos del mercado financiero internacional o en valores públicos nacionales o extranjeros específicos.

El Decreto-Ley podía establecer mecanismos de evaluación de programas y proyectos de inversiones en las competencias y servicios transferidos, con el fin de garantizar la necesaria coherencia intergubernamental.

El Decreto-Ley también podía prever que los ingresos del Fondo por concepto de intereses, fuesen destinados a cubrir parcialmente los gastos destinados a preparar el proceso de transferencia de competencias y servicios.

7. La extinción del fondo intergubernamental

Por último, conforme a la Ley Habilitante, el Fondo Intergubernamental se debía extinguir en la medida que se cumplieran sus objetivos. Para ello, el Decreto-Ley debía prever el mecanismo de extinción del Fondo.

V. LA PARTICIPACIÓN DE ESTADOS Y MUNICIPIOS EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

1. Introducción

El Presidente de la República, de conformidad con lo dispuesto en el ordinal 8 del artículo 190 de la Constitución, en concordancia con el ordinal 1º del Artículo 1º de la Ley que autorizó al Presidente de la República para dictar medidas extraordinarias en materia económica y financiera, con los ordinales 4º y 5º del artículo 16º de la Ley Orgánica de Régimen Presupuestario y con el Artículo 59 del Decreto-Ley Nº 3145 del 16 de septiembre de 1993 sobre la Ley de Impuesto al Valor Agregado, en Consejo de Ministros, dictó el Decreto-Ley Nº 3265 de fecha 25 de noviembre de 1993 que regula los mecanismos de participación de los Estados y Municipios en el producto del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Fondo Intergubernamental para la Descentralización (FIDES).

El Decreto-Ley, como lo especifica su artículo 1º, tiene por tanto como objeto regular los mecanismos de participación de los Estados y Municipios en los

recursos recaudados por el Impuesto al Valor Agregado y, además, crear el Fondo Intergubernamental para la Descentralización, a fin de promover la descentralización y de ampliar la asignación de recursos ordinarios de fuentes tributarias a dichas entidades político-territoriales (artículo 1º). Lo relativo a los mecanismos de participación es tratado en esta sección mientras que el FIDES se aborda en el capítulo quinto.

Cabe destacar que, conforme a lo establecido en el artículo 2º de la Ley de Descentralización, Delimitación y Transferencias de Competencias del Poder Público y a los efectos del Decreto-Ley, las normas del mismo destinadas a los Estados son aplicables al Distrito Federal.

El Decreto-Ley fue formulado en la Oficina del Ministro de Estado para la Descentralización con base en un amplio proceso de consulta con representantes de los Ejecutivos Nacional, Estadal y Municipal, así como con un grupo de personalidades y expertos, a objeto de garantizar su adecuación a los requerimientos reales de la descentralización y del desarrollo regional y local en los próximos años.

2. La asignación global de recursos

A. *El porcentaje de la participación global*

La participación de los Estados y Municipios de lo recaudado por el Ejecutivo Nacional por el Impuesto al Valor Agregado, de acuerdo al Decreto-Ley, puede ser de un treinta por ciento (30%) como máximo, excluido lo que les corresponda por el Situado Constitucional, lo cual es consistente con la situación aún incipiente de la descentralización en muchas áreas.

Dicha participación, para el ejercicio fiscal de 1993, se estableció en un monto equivalente al cuatro por ciento (4%) de lo recaudado por el Ejecutivo Nacional por dicho impuesto. Según el crédito adicional aprobado por el Consejo de Ministros en diciembre de 1993, dicha cantidad alcanzó a la suma de Bs. 962.048.000,00 conforme a la cual el 23 de diciembre de 1993, la Oficina Central de Presupuesto aprobó el Presupuesto del FIDES para ese año.

Dicho porcentaje del 4%, en el futuro se incrementará de acuerdo al siguiente cronograma: a) hasta el diez por ciento (10%) en 1994, b) hasta el quince por ciento (15%) en 1995, c) hasta el dieciocho por ciento (18%) por ciento en 1996, d) hasta el veintidós por ciento (22%) en 1997, e) hasta el veinticuatro por ciento (24%) en 1998, f) hasta el veintiocho por ciento (28%) en 1999 y g) hasta el treinta por ciento (30%) a partir del año 2000 (artículo 2º).

Sin embargo, el Presidente de la República en Consejo de Ministros puede modificar el cronograma y los porcentajes mencionados en función del avance en las transferencias efectivas de competencias y servicios a los Estados y Municipios, por su propia iniciativa o a solicitud del Consejo Territorial de Gobierno o del Consejo Nacional de Alcaldes.

B. *La asignación "vertical" de los recursos entre niveles estadal y municipal de gobierno*

La participación del conjunto de los Estados en el total de los recursos provenientes del Impuesto al Valor Agregado asignados al Fondo, conforme al artículo 27 del Decreto-Ley, se estableció para el año 1993 en un monto equivalente al noventa por ciento (90%) de dichos recursos, debiéndose reducir anual y consecutivamente tal porcentaje en cuatro por ciento (4%) de los recursos mencionados, hasta descender al setenta por ciento (70%).

En consecuencia, la participación del conjunto de los Municipios en el total de los recursos provenientes del Impuesto al Valor Agregado asignados al Fondo, conforme a la misma norma, para el año 1993, es un monto equivalente al diez por ciento (10%) de dichos recursos. Tal porcentaje se debe incrementar anual y consecutivamente en cuatro por ciento (4%) de los recursos mencionados, hasta alcanzar un treinta por ciento (30%).

Este cronograma de proporciones intenta reflejar una previsible creciente importancia de la descentralización hacia los Municipios para los próximos años, aún cuando actualmente tal proceso se halla en su etapa primaria. En todo caso, el parágrafo único del artículo 27 del Decreto-Ley autoriza al Ejecutivo Nacional, previa consulta al Consejo Territorial de Gobierno y al Consejo Nacional de Alcaldes, para modificar la participación del conjunto de los Estados y del conjunto de los Municipios en el producto del impuesto en función del avance de la transferencia efectiva de competencias y servicios hacia los mismos.

Por otra parte, conforme al artículo 28 del Decreto-Ley, en cuanto a los intereses devengados por los recursos administrados por cada Cuenta de Participación, deben pasar a formar parte de las mismas y se deben distribuir entre las entidades con base en lo establecido en los artículos 29º y 30º del Decreto-Ley. Los recursos de otras fuentes que ingresen al Fondo deben ser asignados a la Cuenta de Participación que proceda, de acuerdo con el destino previsto para los mismos.

3. La asignación a estados y municipios

A. *Introducción*

Una vez definidas las proporciones de los recursos del IVA correspondientes al conjunto de los Estados, por una parte, y al conjunto de los Municipios, por la otra (distribución "vertical" entre dos niveles de gobierno), el Decreto-Ley establece el modo en que se asignan las cuotas de participación a cada Estado y Municipio, dentro de la proporción de recursos del nivel de gobierno correspondiente (distribución "horizontal" entre entes de un mismo nivel de gobierno).

Esta distribución horizontal de los recursos, tanto para Estados como para Municipios, se realiza con base en dos regímenes. Uno de carácter común y otro de carácter compensatorio. El primero de ellos está referido al sesenta y cinco por ciento (65%) de la proporción de recursos de cada nivel de gobierno y el segundo al treinta y cinco por ciento (35%) restante. En el régimen común, a todas y cada

una de las entidades territoriales se les asigna una cuota de recursos mientras que en el régimen compensatorio sólo se le asigna cuota de recursos a aquellas entidades territoriales que presenten niveles de pobreza relativa superiores al promedio nacional.

La manera en que el Decreto-Ley determina las cuotas de participación de Estados y Municipios en el producto del IVA permite atender de manera explícita y diferenciada dos problemáticas de distinta naturaleza. Por una parte, el FIDES, a través del régimen común, colabora en la superación de los problemas de suficiencia financiera de Estados y Municipios para la ampliación y mejora de los servicios y competencias que les hayan sido transferidos. En tal sentido, la población de cada entidad territorial, tal como la experiencia internacional sugiere, constituye un indicador objetivo que permite calcular razonablemente los requerimientos de inversión en los distintos sectores, de modo más sencillo que el costo de los mismos o su número de usuarios.

Por otra parte, el FIDES, mediante el régimen compensatorio, contribuye a resolver la problemática de inequidad o desequilibrio territorial, la cual puede ser profundizada por la dinámica que la descentralización desata. En este caso, el indicador a ser utilizado debe reflejar la situación relativa de las poblaciones de las distintas entidades territoriales en cuanto a pobreza y calidad de vida. Bajo este régimen entonces, el énfasis es puesto más en la situación de las personas naturales y menos en las capacidades financieras de los gobiernos subnacionales.

B. *Los criterios de distribución de los ingresos por IVA entre Estados*

De acuerdo al régimen común, del monto correspondiente a la participación del conjunto de los Estados en los recursos provenientes de la recaudación del Impuesto al Valor Agregado asignados al Fondo, establece el artículo 29º del Decreto-Ley que un monto equivalente al sesenta y cinco por ciento (65%) se debe distribuir entre dichas entidades con base en los siguientes porcentajes: a) noventa y ocho por ciento (98%) en proporción a la población de los Estados y b) dos por ciento (2%) en proporción a la extensión territorial de los Estados.

En cuanto al monto correspondiente al treinta y cinco por ciento (35%) restante de la mencionada participación se debe distribuir, atendiendo a criterios de solidaridad y compensación interterritorial, entre aquellos Estados que presenten déficits relativos a servicios públicos básicos superiores al promedio nacional, de acuerdo a un indicador que debe diseñar el Fondo con la colaboración de los entes nacionales y regionales vinculados al diagnóstico de la pobreza en el país y que debe ser aprobado por el Presidente de la República en Consejo de Ministros.

C. Los criterios de distribución de los ingresos por IVA entre Municipios

En sentido similar y conforme al artículo 30º del Decreto-Ley, del monto correspondiente a la participación del conjunto de los Municipios en los recursos provenientes de la recaudación del Impuesto al Valor Agregado asignados al Fon-

do, un monto equivalente al sesenta y cinco por ciento (65%) se debe distribuir entre dichas entidades con base en los siguientes porcentajes: *a)* noventa y ocho por ciento (98%) en proporción a la población de los Municipios y *b)* dos por ciento (2%) en proporción a la extensión territorial de los Municipios.

También en el caso de los Municipios el monto correspondiente al treinta y cinco por ciento (35%) restante de la mencionada participación se debe distribuir, atendiendo a criterios de solidaridad y compensación interterritorial, entre aquellos Municipios que presenten déficits relativos a servicios públicos básicos superiores al promedio nacional, de acuerdo a un indicador que debe ser diseñado por el Fondo con la colaboración de los entes nacionales y regionales vinculados al diagnóstico de la pobreza en el país y que deber ser aprobado por el Presidente de la República en Consejo de Ministros.

4. Las condiciones para el uso de los recursos provenientes del iva

El Decreto-Ley establece cinco tipos de condiciones en relación al uso de los recursos provenientes del IVA asignados a Estados y Municipios.

A. El destino de los recursos

De acuerdo al artículo 3º del Decreto-Ley, los recursos provenientes del Impuesto al Valor Agregado a ser asignados a los Estados y Municipios, con exclusión de aquellos que le corresponden por el Situado Constitucional, sólo pueden ser destinados exclusivamente al financiamiento de:

1) Servicios correspondientes a competencias concurrentes y exclusivas, transferidos o transferidas a los Estados conforme a lo previsto en la Ley Orgánica de Descentralización, Delimitación y Transferencia de Competencias del Poder Público y a sus Reglamentos, y los servicios correspondientes a competencias concurrentes transferidos al Distrito Federal conforme a la Ley Orgánica del Distrito Federal.
2) Servicios prestados por la República, sus institutos autónomos y el Distrito Federal transferidos a los Municipios, conforme al Reglamento que a tal efecto dicte el Presidente de la República en Consejo de Ministros.

B. *La disponibilidad de los recursos*

Por otra parte, de acuerdo a lo previsto en parágrafo primero del artículo 3º del Decreto-Ley, salvo en lo que concierne al Distrito Federal, los recursos provenientes del Impuesto al Valor Agregado asignados a los Estados y Municipios sólo pueden ser disponibles para éstos en la medida y oportunidad en que se haga realmente efectiva cada transferencia mediante la suscripción del convenio correspondiente o de la promulgación de la Ley Estadal respectiva.

C. *Los tipos de gastos financiables*

La tercera condición está asociada a los tipos de gasto financiables con recursos provenientes del IVA. Como se señaló, dichos recursos no pueden financiar las partidas presupuestarias mediante las cuales el Ejecutivo Nacional cubre

el costo de los servicios transferidos a los Estados. Tales recursos deben orientarse, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 3º del Decreto-Ley, conforme a lo indicado en al artículo 7º del mismo, a:

1) La inversión nueva en los sectores donde se haya producido transferencia de competencias o servicios.
2) Los programas de modernización y adecuación institucional de Estados y Municipios para asumir las competencias y servicios transferidos.
3) Las deudas por concepto de prestaciones sociales y otras obligaciones contraídas por el Ejecutivo Nacional con el personal adscrito a los servicios y competencias objetos de transferencia. En este caso, los recursos asignados no podrán exceder el veinte por ciento (20%) de la asignación anual individual de cada Estado y Municipio, quedando a salvo lo establecido en el parágrafo segundo del artículo 2º del Decreto-Ley.
4) Los gastos de preinversión, diseño y preparación de programas y proyectos.
5) Asistencia técnica a los Estados y Municipios. En particular, en los casos de financiamiento de asistencia técnica a los Municipios, el Fondo debe coordinar sus actividades con la Fundación para el Desarrollo de la Comunidad y Fomento Municipal (FUNDACOMUN).
6) Estudios y propuestas que faciliten, promuevan y fortalezcan el proceso de descentralización y el desarrollo regional.
7) Sus gastos de funcionamiento.
8) Otros gastos cónsonos con su objeto.

D. *La solicitud de recursos*

En cuarto lugar, la solicitud de los recursos asignados a cada Estado y Municipio se debe realizar con base en programas y proyectos específicos. Estos pueden corresponder a iniciativas individuales de las entidades o a iniciativas colectivas de Estados, de Municipios o de ambos niveles de gobiernos (artículo 36º). Ello apunta a elevar la eficiencia del gasto que el Fondo financiará y la coherencia intergubernamental en cuanto a planificación y programación.

Dispone el parágrafo único del artículo 36º, sin embargo, que una vez finalizado un programa o proyecto, los gastos futuros de carácter recurrente asociados a él, no pueden ser financiados por el Fondo.

E. *El cofinanciamiento de programas y proyectos*

El artículo 31º del Decreto-Ley establece expresamente que los Estados y Municipios deben participar junto con el Fondo en el financiamiento de los programas y proyectos de acuerdo los criterios y mecanismos que deben ser establecidos mediante Reglamento, cuyo proyecto debe ser analizado en los Consejos Directivos de las Cuentas de Participación del Fondo.

En cualquier caso, a los efectos del cálculo del porcentaje de cofinanciamiento que debe corresponder a cada Estado y Municipio deben considerarse los montos percibidos por cada uno de ellos por concepto de Situado Constitucional o Situado Municipal, según sea el caso, así como el grado de esfuerzo fiscal en cada entidad territorial. Con esta condición se pretende entonces introducir mayores grados de coordinación y compromiso entre los entes involucrados y promover, en general, el desarrollo de las finanzas subnacionales, garantía a mediano y largo plazo del éxito y continuidad del nuevo federalismo que la descentralización va creando.

5. El ciclo de programas y proyectos

A. *La presentación de programas y proyectos*

Los programas y proyectos deben ser presentados al Fondo Intergubernamental para la Descentralización por el respectivo Gobernador o Alcalde, según los casos, previa consideración por el Comité de Planificación y Coordinación correspondiente, cuya creación se establece en el artículo 25 de la Ley de Descentralización, Delimitación y Transferencia de Competencias del Poder Público (artículo 37º).

En el caso de programas y proyectos que conciernan a áreas metropolitanas, éstos deben ser considerados, en el caso de Caracas por el Consejo de Gobiernos del Area Metropolitana de Caracas creado por Decreto Nº 3133 de fecha 9 de septiembre de 1993 y en los otros casos, por el Consejo de Gobiernos respectivo o por una instancia equivalente (parágrafo único del artículo 37).

B. *La evaluación técnica*

El Fondo Intergubernamental para la Descentralización debe realizar una evaluación técnica de los programas y proyectos sometidos a su consideración, conjuntamente con los Organismos de Coordinación y Planificación de los Estados y Municipios a los que se refiere el artículo 41º del Decreto-Ley. Dicha evaluación debe ser conocida por el Directorio Ejecutivo del Fondo (artículo 38).

C. *El desembolso de recursos*

El desembolso de los recursos financieros para el pago de obras, adquisiciones y servicios que deben contratar o comprar los Municipios y Estados, con cargo a sus asignaciones en la Cuenta de Participación respectiva del Fondo, debe ser efectuado por éste a través de fondos de fideicomisos con la banca comercial, conforme al Convenio que en cada caso se suscriba, en el cual se debe asegurar el cofinanciamiento de los Estados y Municipios de acuerdo a lo establecido en el artículo 31º del Decreto-Ley (artículo 39).

D. *El sistema de Información*

El Fondo debe contar con un Sistema de Información, Seguimiento y Evaluación de los programas y proyectos que financie (artículo 40).

6. Los recursos no comprometidos

La dinámica de la asignación de recursos al Fondo en relación al proceso descentralizador o a la formulación de proyectos, puede generar la existencia de recursos ociosos o no comprometidos legalmente por Estados y Municipios. El Decreto-Ley prevé dos mecanismos para el tratamiento de tal eventualidad.

A. *El tratamiento a nivel agregado*

El primer mecanismo opera a nivel agregado y se desarrolla en el parágrafo segundo del artículo 2º. Allí se dispone que, en cualquier caso, cuando el saldo de los recursos no comprometidos provenientes de la mencionada participación, junto con los intereses que hayan generado, representen una proporción equivalente al cincuenta por ciento (50%) de los recursos del Impuesto al Valor Agregado asignados al Fondo en un ejercicio fiscal, el monto correspondiente al porcentaje que exceda dicha proporción deberá ser reintegrado por el Fondo al Ejecutivo Nacional, debiendo éste destinar tales recursos, de manera prioritaria, a la cancelación o documentación de sus pasivos con los trabajadores adscritos a servicios transferidos o transferibles a Estados y Municipios.

B. *El tratamiento a nivel individual*

En el caso de que un Estado o Municipio no comprometa durante un ejercicio fiscal, por causas imputables a él, la totalidad del monto correspondiente a su cuota de participación en los recursos administrados por el Fondo provenientes del Impuesto al Valor Agregado, dispone el artículo 32 del Decreto-Ley que se debe procede a restar de su cuota de participación para el período fiscal siguiente, un monto equivalente al cien por ciento (100%) de los recursos no comprometidos en el período anterior.

En estos casos, los montos que se resten de la cuota de participación de un Estado o Municipio deben pasar a integrar una reserva especial destinada a financiar aquellos programas y proyectos específicos, presentados por cualquier Estado y Municipio que haya agotado su cuota de participación respectiva, que presenten la mayor relación costo-beneficio, de acuerdo a la evaluación técnica que realice el Fondo con el apoyo de otros organismos públicos y de firmas o personas especializadas en la materia.

Cuando los recursos asignados a la mencionada reserva especial representen, en opinión del Directorio Ejecutivo, una proporción significativa en relación al total de los recursos administrados por el Fondo, éste puede decidir sumarlos al total de la Cuenta de Participación de Estados o de la Cuenta de Participación de Municipios, según sea el caso, y distribuirlos entre las entidades territoriales con base a lo determinado en los artículos 29º y 30º del Decreto-Ley (artículo 33).

VI. EL PRESUPUESTO DEL FIDES

El FIDES, como servicio autónomo sin personalidad jurídica, deberá cada año elaborar su presupuesto, el cual deberá incluir, por una parte, como ingresos,

el monto de la participación de los Estados y Municipios en el producto del IVA así como otros recursos que haya de administrar el Fondo y, por la otra, como gastos, los proyectos y programas que, dentro de su cuota respectiva, prevea ejecutar cada Estado y Municipio y los gastos de funcionamiento del propio Fondo. Este presupuesto de ingresos y gastos deberá formar parte del Presupuesto global del Gobierno Central.

Por otra parte, los Estados y Municipios deberán presentar, en sus respectivos presupuestos anuales de gasto, las asignaciones necesarias para la ejecución de los proyectos y programas que prevea realizar con financiamiento del FIDES.

Para el año 1993, de acuerdo a lo establecido en el Decreto-Ley que regula la participación regional en el IVA y crea el FIDES, se les asignó a los Estados y Municipios el cuatro por ciento (4%) de los recursos a recaudar por ese impuesto en ese año. En realidad, dada la fecha de entrada en vigencia de la Ley del IVA, el período efectivo de recaudación durante 1993 fue de aproximadamente un trimestre. La participación de Estados y Municipios fue estimada en 962.048.000 millones de bolívares, la cual fue asignada al FIDES mediante crédito adicional publicado en *Gaceta Oficial* Nº 35347 del 25 de noviembre de 1993.

Dada la inexistencia, para 1993, de otras fuentes de recursos del FIDES, el presupuesto de ingresos de éste fue estimado en el mismo monto incluido en el mencionado crédito adicional. Por otra parte, no se previeron gastos de funcionamiento del Fondo para 1993, financiables con los recursos de la participación de Estados y Municipios en el IVA, por cuanto éste, en su etapa de diseño y puesta en marcha, ha contado fundamentalmente con la colaboración de funcionarios de otros entes públicos. Luego, el presupuesto de gastos del FIDES para 1993 sólo contempla las transferencias que ese servicio autónomo deberá realizar a Estados y Municipios en la medida en que éstos presenten programas y proyectos financiables con los recursos administrados por el Fondo. El presupuesto del FIDES, por el monto de los 962.048.000 millones de bolívares, fue aprobado por la Oficina Central de Presupuesto, mediante Resolución Nº 284 del 16-12-93 (*G.O.* Nº 35368 del 27-12-93), y luego por el Presidente de la República en Consejo de Ministros del día 23 de diciembre de 1993.

Luego de la aprobación del presupuesto del FIDES, el equipo promotor del mismo, bajo la coordinación de la Oficina del Ministro para la Descentralización, inició conversaciones con representantes del Fondo de Inversiones de Venezuela (FIV) a objeto de crear un convenio de fideicomiso que permita que los recursos no desembolsados del FIDES puedan ser administrados por el FIV, garantizando su colocación en instrumentos financieros líquidos, rentables y confiables.

6. COMENTARIOS SOBRE EL IMPUESTO MUNICIPAL DE PATENTE DE INDUSTRIA Y COMERCIO

I. INTRODUCCIÓN

La Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa, en sentencia de 27 de noviembre de 1980, ha puntualizado de nuevo algunos aspectos centrales relativos al impuesto municipal a las actividades lucrativas, denominado comúnmente Patente de Industria y Comercio, en la siguiente forma:

> "Asimismo se observa: que son conceptos distintos –que la contribuyente confunde–, el hecho imponible, o hecho generador del impuesto, y la base imponible. El primero es el supuesto de la norma impositiva, a cuya ocurrencia o producción se causa el impuesto; en tanto que la segunda es la cuantificación de aquel hecho, a la cual se aplicará la alícuota o módulo del impuesto –también llamado impropiamente tarifa–, para calcular el monto del impuesto causado. En lo que concierne al impuesto municipal denominado "Patente de Industria y Comercio" –lo ha dicho ya la Corte en oportunidades anteriores–, el hecho imponible, conforme a lo previsto en la respectiva Ordenanza del Distrito Federal, de cuya ejecución se trata, es "toda actividad industrial, comercial o de índole similar ejercida en el Distrito Federal … con fines lucrativos", según el artículo 1º de la Ordenanza de 1968, ó –dicho lo mismo de otro modo–, "el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de índole similar en jurisdicción del Distrito Federal", según el mismo artículo de la Ordenanza de 1976; y, tratándose de un impuesto territorial, esta Ordenanza previene, como criterio interpretativo de la territorialidad, que, "a los fines de esta Ordenanza, se considera que dichas actividades son ejercidas en jurisdicción del Distrito Federal, cuando una cualquiera de las operaciones o actos fundamentales que la integran o la determinan, se ha realizado dentro del territorio de la entidad" (artículo 2º). La base imponible de este tributo son los "ingresos brutos" o el «producto de ventas u otras operaciones: este concepto se ha mantenido, fundamentalmente, en ambas Ordenanzas. De modo, pues, que debe tenerse claramente precisado que este impuesto no grava los «ingresos brutos, ni las «ventas, sino el ejercicio de actividades económicas lucrativas en el Distrito Federal:

los "ingresos brutos y el "producto de las ventas" son, pura y simplemente, la base de cálculo de impuesto"[1]

Ahora bien, esta decisión nos motiva a puntualizar algunos criterios claves relativos a este impuesto municipal, en particular, en lo concerniente a su naturaleza, y su ámbito de aplicación territorial y temporal, para lo cual tomaremos como ejemplo las regulaciones pertinentes del Distrito Federal.

II. EL IMPUESTO DE PATENTE DE INDUSTRIA Y COMERCIO: AUTORIZACIÓN INDUSTRIAL-COMERCIAL E IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS

La Ordenanza sobre Patente de Industria y Comercio del Distrito Federal dispone que para establecer cualquier negocio *industrial, comercial* o de índole *similar* en el Distrito Federal, es requisito indispensable obtener *permiso* previo del Gobernador del Distrito Federal[2], agregando el artículo 4 de la misma que *"este permiso se titulará Patente de Industria y Comercio"*.

Por tanto, *en principio,* la exacción que regula la Ordenanza sobre Patentes de Industria y Comercio quiere ser una simple *autorización* para ejercer la industria *y* el comercio. Por ello se dice que el *"permiso"* para el ejercicio de actividades industriales y comerciales en el Distrito Federal, "se titula Patente de Industria y Comercio".

El origen de este tributo, tal como lo señala Albi[3], es evidente que ha de buscarse en Francia. Establecido por la Revolución –Ley de 2 de marzo de 1791– en provecho del Estado, subsistió en dicho país hasta 1917, recayendo sobre las patentes recargos adicionales en beneficio de los municipios. La *Contribución de patentes* sirvió de modelo a la mayoría de los países europeos. Fue introducida en España en 1845, y en Italia la patente industrial y comercial es utilizada de modo directo por los municipios. Así también, la contribución industrial francesa fue modelo de reformas fiscales de tipo municipal en casi todos los países latinoamericanos.

Ahora bien, la Revolución francesa implantó el principio de la libertad industrial. Todo ciudadano francés podía dedicarse libremente al ejercicio de una industria, sin sujetarse a otro requisito que *la adquisición de una patente* exigible todos los años. En relación a esta "patente", Gabriel Franco señala que el requisito de este permiso "fue sólo un pretexto para abrir una nueva fuente de ingresos, hasta el punto de que exigía una suma fija, independientemente de la importancia de las industrias, y más tarde se transforma en un *impuesto* conducente a gravar la capacidad tributaria, utilizando ciertas señales o signos"[4].

---

[1] Véase la sentencia de la Sala, Nº 237, en M. Ramos Fernández, "Jurisprudencia administrativa y constitucional", en *Revista de Derecho Público,* Nº 5, Caracas, enero-marzo 1981, pp. 99 a 101.

Y ciertamente, en la actualidad, las llamadas patentes de industria y comercio, se ha considerado que constituyen una típica "contribución industrial"[5] o un típico "impuesto a las actividades"[6].

En efecto, en las leyes tributarias más antiguas –por ejemplo, en la ya citada contribución industrial francesa de Patentes de 1798 y en la Ley prusiana de 1820–, el impuesto se recaudaba por los signos exteriores: por la extensión del local en el cual se realizaba la explotación, o por el número de sus empleados y obreros, o por la cantidad de productos elaborados o materias primas invertidas. Por consiguiente, el impuesto no afectaba el producto verdadero sino un producto presunto, que se consideraba obtenible en promedio. No se prestaba la menor atención a la influencia personal del director de la empresa sobre la cuantía del rendimiento, ni a las diferencias de organización y de empleo del capital, que en definitiva determinaban el producto de la industria; tampoco se atendía a los gastos de producción ni a los intereses de las deudas.

Al progresar la diferenciación de las explotaciones industriales en el siglo XIX, por la aparición de las grandes empresas que no podían incluirse en el antiguo esquema, se hicieron necesarias las reformas, las cuales tendieron en algunos sistemas a acercar la contribución industrial a un *impuesto parcial sobre la renta,* en cuanto procede de la industria al gravar el *producto real* a base de las declaraciones del contribuyente en lugar del producto presunto; y a permitir la *deducción* de los gastos de producción y de las deudas[7].

En este sentido, señala Albi, que entre los gravámenes municipales sobre la industria nos encontramos en ciertos casos con verdaderos impuestos de producto, es decir, que en vez de pagarle un tanto alzado por una *simple autorización* para desarrollar determinada actividad, procediéndose discrecionalmente en virtud de *signos externos,* se pretende afectar *los provechos obtenidos,* el beneficio del negocio, si bien, en algunos países no se llega a gravar el producto neto, como en Venezuela, sino que se opera simplemente sobre el importe de las *ventas brutas* llevadas a cabo en un período determinado. En este sentido, el artículo 8º de la Ordenanza sobre Patentes de Industria y Comercio señala que los porcentajes para determinarse el impuesto por la "Junta de Clasificación", "conciernen el *volumen de ventas, ingresos brutos* o de las operaciones efectuadas por el contribuyente, salvo *"determinación especial"*.

---

2 Artículos 1 y 2.

3 Véase Fernando Albi, *Derecho Municipal Comparado del Mundo Hispano,* Madrid 1955, p. 472.

4 Véase Gabriel Franco, *Principios de Hacienda Pública,* Buenos Aires, 1957, p. 322.

5 Cfr. Ehberg-Boesler, *Principios de Hacienda,* Barcelona, 1944, p. 200.

6 Cfr. Wilhelm Gerloft y Fritz Neumark, *Tratado de Finanzas,* Tomo 11, Buenos Aires 1961, p. 432.

7 Véase Ehberg-Boesler, *op. cit.,* pág 201.

Para ello, los contribuyentes interesados tienen obligación de presentar una declaración jurada del movimiento de su negocio, teniendo la Administración, naturalmente, el derecho de comprobación y examen de la contabilidad de la empresa. En este sentido, "los contribuyentes a quienes no se les señale patente" en la Ordenanza del Distrito Federal, es decir, aquellos que no tienen una "determinación especial", están obligados conforme al artículo 6º de la misma a presentar una declaración, según la índole de su negocio, contentiva de "una relación del monto de las ventas, ingresos brutos o de las operaciones efectuadas del 1º de octubre al 30 de septiembre que forman una anualidad". Dicha declaración, conforme al mismo artículo 6º de la Ordenanza "está sujeta a fiscalización por los funcionarios que designe el Gobernador".

Por otra parte, agrega la misma disposición de la Ordenanza, que "los contribuyentes a quienes se les asigne una patente de acuerdo con el capital están obligados a declarar por escrito el capital existente para el 15 de noviembre de cada año, incluyendo la totalidad de existencias mobiliarias y demás bienes del activo". Del análisis de la Ordenanza sobre Patentes de Industria y Comercio del Distrito Federal, se deduce claramente en nuestro criterio, que, en algunas oportunidades se está en presencia de un típico impuesto de producto de acuerdo a la terminología de Albi[8], es decir, de un típico impuesto sobre las actividades lucrativas, industriales o comerciales. Sin embargo, esta modalidad, en nuestro criterio no es exclusiva, sino que, ciertamente, se combina con la "patente", distribuyéndose entre una y otra, el total de la materia imponible, es decir, de las actividades industriales y comerciales realizadas en el Distrito Federal. Ello hace, por supuesto, que en algunas oportunidades se haga difícil la determinación de cuándo se trata de una verdadera "patente" o de un impuesto sobre la actividad.

III. LA CAUSACIÓN Y FIJACIÓN DEL IMPUESTO

Conforme a lo señalado anteriormente, por tanto, en el impuesto de patente de industria y comercio, tal y como reiteradamente lo ha establecido la Corte Suprema de Justicia, el hecho generador del impuesto "es el ejercicio de la industria o del comercio, entendidos, éstas y aquéllas, en su cabal acepción económica"[9].

Por tanto, la obligación tributaria en el impuesto de patente de industria y comercio, nace al producirse el presupuesto de hecho (hecho generador), es decir, al ejercerse actividades industriales o comerciales en el territorio municipal determinado, durante un lapso de tiempo fijado en las Ordenanzas Municipales, y que en el caso del Distrito Federal, se establece entre el 1º de octubre de cada año y el 30 de septiembre del año siguiente. Se trata, por tanto, de un presupuesto de hecho o hecho generador de causación prolongada cuya realización, transcurrido todo el lapso de duración fijado, da origen a una sola obligación tributaria autóno-

8 *Op. cit.*, p. 476.

9 Véase la sentencia de la Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema, de 15-3-67, en *Gaceta Forense* Nº 55, 1968, pp. 165 a 168.

ma. El período mencionado constituye, así, un elemento material del hecho gravable, por lo que debe esperarse a que cada período termine no sólo para que surja la obligación tributaria, sino para conocer si existe o no el elemento material del impuesto, es decir, si se han realizado o no actividades lucrativas en el período.

Ahora bien, transcurrido el lapso establecido durante el cual se realizan las actividades lucrativas en el Distrito, al vencerse el mismo, el 30 de septiembre de cada año, se causa el impuesto de patente de industria y comercio. La determinación o fijación del impuesto, se establece así, después de producido el hecho imponible, en forma anticipada a su pago, y dicho impuesto, conforme lo determina la Ordenanza, corresponde al que ha de pagarse al año siguiente. Así, por ejemplo: para los hechos generadores del impuesto (actividad lucrativa) producidos entre el 1º de octubre de 1978 y el 30 de septiembre de 1979, se establece el impuesto correspondiente al año de 1980.

En efecto, la fijación del impuesto se hace anualmente, en forma anticipada al pago tomando como base imponible las ventas, los ingresos brutos u otras operaciones realizadas en el año anterior; y su exigibilidad se produce con la liquidación del tributo por la autoridad municipal, la cual se puede hacer mensual o trimestralmente.

Ahora bien, para fijar el impuesto de patente de industria y comercio, el legislador municipal ha establecido, como lo señala el Profesor Ezra Mizrachi, "una base imponible" constituida por el monto de las ventas, ingresos brutos o de las operaciones efectuadas por el contribuyente durante el año anterior comprendido entre el 1º de octubre y el 30 de septiembre, a cuyo efecto debe enviar una declaración a la autoridad municipal[10]. Sin embargo, es claro que en el impuesto de patente de industria y comercio no debe confundirse el hecho generador del impuesto (la realización de una actividad lucrativa) con la base imponible. Como lo ha dicho claramente la Corte Suprema de Justicia, "el impuesto denominado patente de industria y comercio, que la Constitución atribuye a la competencia municipal, no es un impuesto sobre las ventas, ni sobre los ingresos brutos, ni sobre el capital. El hecho generador de este impuesto, como la misma denominación de él ya lo sugiere, es el ejercicio de la industria o del comercio ... De ahí que no deben confundirse: ni el hecho generador del impuesto, a cuya ocurrencia éste se causa, con la base para el cálculo o base imponible la cual pueden ser las ventas, los ingresos brutos o el capital, que el legislador municipal seleccione como tal base, según la naturaleza de la industria o del comercio que se ejerza; ni la causación del impuesto con el otorgamiento del permiso o licencia, también denominados patente, previos al ejercicio de la industria o del comercio que se pretenda ejercer. Si se confunde lo primero –hecho generador del impuesto con su base imponible– el impuesto no tendría por objeto toda actividad industrial o comercial, sino las ventas, los ingresos brutos o el capital, en sus casos; y si se

[10] Véase Ezra Mizrachi, "El régimen legal de los ingresos tributarios de la Municipalidad del Distrito Federal", en UCV, *Estudio de Caracas,* Vol. VIII, Tomo I, Caracas 1972, p. 460.

confunde lo segundo, la causación del impuesto con el otorgamiento del permiso previo denominado patente, el impuesto no sería tal, sino una tasa. Tales confusiones, siempre posibles, sólo resultan explicables en razón de la defectuosa conceptuación técnica de la gran mayoría de nuestras ordenanzas municipales fiscales; pero, una interpretación lógica de sus textos es suficiente para disipar las dudas que puedan surgir al respecto"[11].

De lo anterior resulta claro, entonces, que el *hecho generador* del impuesto de patente de industria y comercio es la mera realización de una actividad lucrativa industrial o comercial por un contribuyente en el territorio de una Municipalidad, durante un lapso de tiempo que va entre el 1º de octubre de cada año y el 30 de septiembre del año siguiente; que, por tanto, la *causación* del impuesto, es decir, la oportunidad en la cual el impuesto se causa se produce con la ocurrencia del hecho generador, es decir, al concluir el lapso dentro del cual se debe haber realizado la actividad lucrativa; y que la *base imponible* del impuesto puede ser, según los casos y conforme lo determine el legislador, las ventas, los ingresos brutos o el capital.

Por otra parte, el impuesto se fija anualmente, después de realizarse el hecho generador y por anticipado a su pago el año siguiente, teniendo en cuenta una base imponible efectuada durante el año precedente.

Estas características aparecen claramente especificadas, también, en la Ordenanza del Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio del Distrito Sucre del Estado Miranda de 1980 y, en efecto, conforme al artículo 1º, la Ordenanza "regula el ejercicio de toda actividad industrial, comercial o de índole similar realizada por personas naturales o jurídicas con fines lucrativos, en jurisdicción de este Distrito" y establece un "impuesto por el ejercicio de actividades comerciales o industriales" (art. 40) ; la declaración con fines fiscales que deben presentar los contribuyentes se refiere al movimiento económico "correspondiente al año anterior" comprendido entre el 1º de octubre de cada año y el 30 de septiembre del año siguiente (art. 27); o al período de tiempo desde su instalación hasta el 30 de septiembre (art. 29); el monto del impuesto establece o se fija por anualidades anticipadas (art. 40) , calculado conforme a unas tarifas determinadas en la Ordenanza (art. 35) y se liquida por mensualidades o por trimestres (art. 40).

El impuesto, se insiste, se fija por anualidades, fijación que se notifica formalmente al contribuyente por el Boletín de Notificación de Industria y Comercio (artículo 42).

IV. ÁMBITO DE APLICACIÓN TERRITORIAL DEL IMPUESTO

Vistas las anteriores consideraciones generales sobre las contribuciones contempladas en las Ordenanzas sobre Patentes de Industria y Comercio, nos

[11] Véase sentencia de la Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema, de 1:5-3-67, en *Gaceta Forense,* Nº 55, Caracas 1968, pp. 165 a 168.

corresponde determinar ahora el ámbito de aplicación territorial de la misma y, en nuestro criterio, ese ámbito de aplicación viene determinado claramente por las propias Ordenanzas. En efecto, el artículo 1º de la Ordenanza del Distrito Federal establece que "la presente Ordenanza concierne *a toda actividad industrial, comercial o de índole similar ejercida en el Distrito Federal* por personas naturales o jurídicas, con fines lucrativos".

Por otra parte, el artículo 2º de la Ordenanza agrega que "para ejercer cualquier negocio de los sujetos a la presente Ordenanza *(toda actividad industrial, comercial o de índole similar ejercida en el Distrito Federal)* es requisito indispensable obtener permiso del Gobernador del *Distrito Federal"*.

En consecuencia, y ello es evidente, la Ordenanza sobre Patentes de Industria y Comercio *sólo* puede tener el ámbito de aplicación territorial correspondiente al territorio del *Distrito Federal* y, por consiguiente, *sólo puede gravar la actividad industrial ejercida en el territorio del Distrito Federal y la actividad comercial ejercida en el territorio del Distrito Federal.* Por el contrario, la Municipalidad del Distrito Federal no puede gravar ni las actividades industriales ni las actividades comerciales ejercidas fuera del territorio del Distrito Federal.

El ámbito de competencia territorial es una de las características esenciales de las Municipalidades. En efecto, éstas, dentro de la clasificación general de las personas de derecho público, son catalogadas dentro de las *personas político-territoriales,* pues su existencia está condicionada por el ámbito especial de ese mismo territorio.

En esta forma y en la aplicación concreta de la Ordenanza sobre Patentes de Industria y Comercio, por ejemplo, a empresas productoras de artículos de primera necesidad, la situación es la siguiente:

a) Si se trata de Industrias Nacionales *situadas en el territorio del Distrito Federal,* éstas están gravadas con el ½ $^{0}/_{00}$ sobre el monto de sus ventas. En este sentido se le aplica el artículo 8º de la Ordenanza que establece *"Industrias Nacionales de Artículos de Primera Necesidad* (tejidos, ropas, calzados y productos alimenticios). Las empresas que los produzcan, sobre el monto de sus ventas: medio por mil (½ $^{0}/_{00}$)". Debe advertirse que *lo que aquí se grava es la actividad industrial,* es decir, la actividad *productora* de bienes o artículos de primera necesidad. La forma de gravar esa actividad industrial de acuerdo a la Ordenanza, se establece en relación al "monto de ventas". Es decir, el porcentaje del medio por mil (½ $^{0}/_{00}$) ha de calcularse sobre el monto de las ventas de la Empresa productora, sea que esas ventas hayan sido realizadas en el Distrito Federal o directamente por la Empresa productora en otros ámbitos territoriales nacionales fuera del Distrito Federal. Y ello, porque lo que aquí se grava es la actividad *industrial,* productora de bienes en el Distrito Federal, siendo el "monto de las ventas" solamente un *índice* para calcular el mondo de la exacción.

Por otra parte, debe quedar muy claro que el empleo del calificativo "Nacionales" por parte de la Ordenanza cuando grava la actividad industrial de las "In-

dustrias Nacionales" tiene por objeto, en nuestro criterio, exclusivamente, disipar las dudas que podrán surgir de la naturaleza de la exacción, si se pretendiera que la Patente sólo sería aplicable a las Industrias que se desarrollen sólo en el ámbito territorial del Municipio. La Ordenanza ha disipado esas dudas, aclarando que el impuesto recae no sólo sobre las industrias que se desarrollan con ámbito en el solo Distrito Federal, sino también recae sobre las Industrias que tengan carácter nacional, es decir, que desarrollen o puedan desarrollar su actividad en toda la República.

b) Si se trata de Industrias Nacionales *situadas fuera del territorio del Distrito Federal,* la actividad puramente industrial de ellas no puede ser gravada por la Municipalidad del Distrito Federal, pues hemos dicho que ésta sólo puede gravar las actividades industriales que se desarrollan en el territorio del Distrito Federal. Sin embargo, si una de esas Industrias Nacionales que produce bienes o artículos de primera necesidad fuera del Distrito Federal vende sus productos directamente en el propio Distrito Federal, la Municipalidad de este Distrito puede gravar esa actividad, que en este caso será un típica *actividad comercial,* pues no se trata de producción de bienes en territorio del Distrito Federal, sino de venta y comercio de bienes realizada en el Distrito Federal que han sido producidos fuera de su territorio. En este caso, si se trata de Industrias Nacionales de Artículos de primera necesidad (tejidos, ropas, calzado y productos alimenticios) que producen fuera del territorio del Distrito Federal, pero que venden dentro de él, por no tener esa *actividad comercial* realizada en el Distrito Federal un porcentaje específico de la Ordenanza sobre Patentes de industria y Comercio, será gravada con el porcentaje del cinco por mil ($5^0/_{00}$) correspondiente a "otros ramos no especificados: sobre el monto de las ventas realizadas *dentro del Distrito Federal",* y, en cambio, no puede gravarse la actividad comercial realizada fuera del Distrito Federal.

La forma cómo quedará gravada la actividad de una sola empresa en el Distrito Federal variará entonces según que lo que se grava sea la *actividad industrial* de la empresa o la *actividad comercial* que ella misma realice.

Esto trae, por supuesto, como consecuencia, que las Empresas Industriales productoras de artículos de primera necesidad situadas en el Distrito Federal deban pagar un porcentaje de ½ $^0/_{00}$ en relación al monto de sus ventas, por la realización de sus actividades *industriales* en el Distrito Federal y, en cambio, las Empresas Industriales de la misma índole situadas fuera del Distrito Federal deben pagar un porcentaje más alto, del $5^0/_{00}$ en relación, si es el caso, también al monto de sus ventas realizadas en el Distrito Federal, por la realización en él de una *actividad comercial.*

Este diferente tratamiento impositivo se debe a la diferente *actividad* que se grava: la actividad industrial en el primer caso y la actividad comercial en el segundo caso. Ante esto, debe aclararse, no cabría alegarse violación de los artículos 34 y 18 de la Constitución, cuando éstos establecen que las Municipalidades no podrán gravar bienes de consumo producidos fuera del territorio "en forma

diferente a los producidos en él"; y ello, porque las Patentes sobre Industria y Comercio *no* gravan "bienes de consumo", pues no se trata de impuestos sobre el *consumo,* sino que gravan las *actividades lucrativas* (industriales y comerciales). No se gravan los bienes como podrían hacerlo los impuestos sobre el "ganado en pie o sobre los productos o subproductos" o los impuestos sobre "los productos de la agricultura, la cría y la pesquería de animales comestibles" a que aluden los artículos 18 y 34 de la Constitución, sino lo que grava es la *actividad* industrial y comercial.

Como consecuencia de lo expuesto, debe decirse que las Industrias Nacionales *productoras* de bienes y artículos de primera necesidad *fuera* del territorio del Distrito Federal, por realizar sus actividades *industriales* fuera del territorio del Distrito Federal, no pueden ser gravadas como las Empresas Industriales de artículos de primera necesidad situadas en el territorio del Distrito Federal. Sin embargo, si dichas empresas realizan actividades comerciales en el Distrito Federal sí pueden ser gravadas con patentes sobre esa actividad comercial realizadas en el Distrito Federal, y que en ese caso, por no existir especificación en la Ordenanza, están gravadas con el porcentaje del cinco por mil ($5^0/_{00}$) sobre el monto de las ventas realizadas en el Distrito Federal.

V. ÁMBITO DE APLICACIÓN TEMPORAL DEL IMPUESTO

El impuesto de patente de industria y comercio, por otra parte, se rige por la Ordenanza vigente para el momento de la causación y posterior fijación, por lo que una vez fijado, no puede modificarse la alícuota por una reforma de la Ordenanza y aplicarse al impuesto ya causado, sino al que se cause con posterioridad a la modificación.

En efecto, tal como lo establece la Constitución, "ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo" (art. 44) lo cual es evidentemente aplicable a las Ordenanzas Municipales y, por supuesto, a las de carácter tributario.

Además, en materia tributaria, el principio de la irretroactividad de la ley tiene su fundamento en la certeza de la tributación, por la perturbación que se produce en los cálculos de los contribuyentes[12] pues la aplicación de una ley retroactiva "puede ocasionar una notable perturbación en los planes económicos de tales sujetos y llegar, incluso, a provocar una importante fricción con el principio de la capacidad de pago"[13].

De acuerdo al principio de la irretroactividad de la Ley, por tanto, la Ley aplicable a un tributo tiene que ser la vigente al tiempo de producirse el devengo del mismo, por lo que la Ley aplicable tiene que preceder en el tiempo a la realización del hecho imponible. Por el contrario, tal como lo señala Sainz de Bujan-

12 Véase Santiago Parra de Maz, "La retroactividad de la ley fiscal y el principio de la capacidad tributaria", en *XIX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid 1972, p. 615.

13 Véase Fernando Sainz de Bujanda, *Hacienda y Derecho*, Vol. IV, Madrid 1966, pp. 383 y 384.

da, "la hipótesis de la retroactividad de la Ley tributaria supone que la obligación tributaria surge con posterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Ley, pero referida a u n hecho imponible realizado en fecha anterior"[14], por lo que la irretroactividad implica que la Ley tributaria no pueda aplicarse "a obligaciones ya nacidas o hechos imponibles ya producidos"[15]. Por tanto, la retroactividad existe en sentido técnico jurídico, si el hecho imponible ha tenido íntegra realización antes de entrar en vigor la Ley, o en otras palabras, hay retroactividad cuando acaecido un hecho imponible, una ley posterior "reconoce, modifica o extingue unos determinados efectos tributarios configurados antes de distinta manera"[16].

En esta forma, el hecho imponible o hecho generador del impuesto de patente de industria y comercio, tal como se dijo, es la realización pura y simplemente de actividades lucrativas comerciales o industriales en el Distrito Federal, durante un período de tiempo precedente a la fijación del tributo. Realizadas esas actividades lucrativas, el impuesto se causa y surge la obligación tributaria. El pago de tributo. sin embargo, se hace durante el año siguiente, calculado anticipadamente a las liquidaciones y al pago, y posteriormente a la realización del hecho generador, sobre una base imponible normalmente relacionada al volumen de ventas o los ingresos brutos. Por tanto, por ejemplo, para un contribuyente, el hecho de realizar actividades económicas en el Distrito Federal antes del 30 de septiembre de 1979, es decir, entre el 1-10-78 y el 30-9-79, provocó la causación del impuesto para 1980, y surgió la obligación tributaria respectiva para ese año 1980, habiéndosele, además, fijado anticipadamente dicho impuesto. Para su fijación, la autoridad municipal tomó como base imponible los índices previstos en la Ordenanza vigente en diciembre de 1979, respecto a la actividad económica de la empresa hasta el 30 de septiembre de 1979.

Ahora bien, una vez fijado el impuesto a fines de 1979, y liquidado parte de él en 1980, por el hecho de que se sancione una nueva Ordenanza en marzo de 1980, que cambie las alícuotas, como sucedió, en efecto, en el Distrito Sucre del Estado Miranda, no podría pretenderse aplicar las nuevas tarifas al impuesto causado en 1979 y ya fijado. De lo contrario, la autoridad municipal incurriría en una violación de la Constitución, por aplicación retroactiva de la Ordenanza.

En esta materia debe recordarse que "siendo la relación tributaria una obligación *ex-lege* y produciéndose su nacimiento con la aparición concreta del hecho generador, este momento genético marca el régimen jurídico que habrá de regir la obligación tributaria. Se aplicará a su respecto la legislación vigente en esa oportunidad, ya en cuanto a la alícuota, como respecto de la definición y magnitud de la base de cálculo, a las excepciones y rebajas tributarias, etc. Vale decir que cualquier modificación de la relación sustancial derivada de una ley posterior no puede aplicarse retroactivamente en detrimento del contribuyente, so pena

14 *Idem, op. cit.*, p. 383.

15 Véase José Luis Pérez de Ayala, *Derecho Tributario,* Tomo I, Madrid 1968, p. 120.

16 Véase Santiago Parra de Mas, *loc. cit.*, p. 622.

de violar la disposición constitucional que prohíbe la retroactividad de la ley en perjuicio del derecho adquirido, del acto jurídico perfecto y de la cosa juzgada"[17].

Por tanto, la modificación a una alícuota establecida, por ejemplo, en una Ordenanza que entró en vigor en marzo de 1980 no puede aplicarse a un hecho generador del impuesto que se produjo entre el 1º de octubre de 1978 y el 30 de septiembre de 1979, y, por tanto, a una obligación tributaria cuyo nacimiento se produjo el 30 de septiembre de 1979, dando origen a una fijación del impuesto en diciembre de 1979, notificada al contribuyente normalmente en enero de 1980. Sería absolutamente inconstitucional, por tanto, pretender aplicar una Ordenanza que entró en vigor en marzo de 1980 a todos esos hechos y actos producidos y realizados con anterioridad a su misma promulgación, pues con ello se estaría dando efectos retroactivos a sus normas. Esto es lo que ha sucedido en el Distrito Sucre del Estado Miranda, lo que ha provocado el ejercicio de varios recursos contencioso-administrativos de anulación contra los actos administrativos que le dieron efectos retroactivos a la Ordenanza que entró en vigor en marzo de 1980.

17 Véase Arauja Falçao, *Fato gerador de obligaçao tributaria,* Sao Paulo, p. 149.

7. EL JUICIO <<MUNICIPALIDAD DEL DISTRITO FEDERAL CONTRA EL INSTITUTO NACIONAL DE HIPÓDROMOS>> POR LA APLICACIÓN DE LAS ORDENANZAS DE IMPUESTOS SOBRE APUESTAS LÍCITAS (COMENTARIOS CRÍTICOS EN TORNO A UNA SENTENCIA DE LA CORTE SUPERIOR SEGUNDA EN LO CIVIL Y MERCANTIL)

NOTA

La Revista "Control Fiscal y Tecnificación Administrativa", sin hacerse solidaria de las ideas expuestas por el autor, considera de interés publicar los siguientes comentarios críticos en torno o la Sentencia de la Corte Superior Segunda en lo Civil y Mercantil de la Circunscripción Judicial del Distrito:) Federal y Estado Miranda, dictada en el juicio que por cobro de impuestos sobre apuestas lícitas sigue la Municipalidad del Distrito Federal contra el Instituto Nacional de Hipódromos, dado los aspectos generales que contiene sobre el impuesto municipal que grava las apuestas lícitas, y sobre institutos autónomos, empresas públicas, efectos de las sentencias de inconslitucionalidad y competencia contencioso-administrativa de la Corte Suprema.

I

La Ordenanza de Impuesto sobre Apuestas Lícitas del Distrito Federal de 18 de septiembre de 1959 "establece un impuesto del 10% sobre el valor de las apuestas lícitas que se pacten con motivo de los espectáculos públicos permitidos en jurisdicción de este Distrito" (artículo 1º), formando "parte del objeto de este impuesto, las apuestas que se formulen con ocasión de las carreras de caballos,

partidos de fútbol, béisbol, boxeo, riña de gallos y demás similares y cuyos boletos y formularios se expendan en esta misma jurisdicción" (artículo 3º). Por otra parte, el artículo 2 de la referida Ordenanza considera como *sujetos* de este impuesto a "todas las personas que participen en las apuestas que se formulen en dichos espectáculos", por lo que, en todo caso, el contribuyente no es la persona natural o jurídica que explote los espectáculos donde se formulan apuestas, sino los apostadores.

En relación a la constitucionalidad de este impuesto, la antigua Corte Federal, en Sentencia de 21 de diciembre de 1960 (publicada en Gaceta Oficial Nº 663 Extraordinario de 25 de enero de 1961), ya ha establecido lo siguiente:

"Sentado, pues, que legalmente puede establecerse *la explotación lucrativa del ramo de apuestas lícitas,* resulta indudable que la Municipalidad en cuya circunscripción se establecieren, tiene la facultad de gravar dicha explotación o negocio. En efecto, el ya citado artículo 21, ordinal 4º, de la Constitución Nacional atribuye a la competencia de las Municipalidades la organización de sus rentas e ingresos provenientes de los ramos allí determinados. Pero, como ya se ha expresado, corresponde a las Municipalidades determinar las diversas materias y actividades que han de integrar los referidos ramos. Así vemos que la Constitución enuncia en la citada disposición la facultad impositiva que tienen las Municipalidades en los ramos de industria, comercio, vehículos, inmuebles urbanos, espectáculos públicos, etc.; pero las diversas especies que han de integrar cada uno de esos ramos los determinará la Municipalidad al establecer los impuestos respectivos. Así, vemos, por ejemplo, que la Ordenanza de Industria y Comercio de la Municipalidad del Distrito Federal, de 24 de septiembre de 1958, publicada en la Gaceta Municipal Extra 56, del 17 de noviembre del mismo año, extiende su ámbito de aplicación a las actividades industriales, comerciales o de índole similar ejercida en el Distrito Federal por personas naturales o jurídicas, con fines lucrativos (artículo1º), determinándose en el artículo 8 las normas, tarifas y porcentajes para la fijación del respectivo impuesto a las actividades que por orden alfabético allí se mencionan.

Ahora bien, la forma legislativa de establecer los impuestos en los diversos ramos que constitucionalmente pueden gravar las Municipalidades queda también al criterio de ellas; y así, bien pueden establecer Ordenanzas para todo un ramo (de industria y comercio, por ejemplo), o bien establecer Ordenanzas especiales para determinadas actividades o materias integradas dentro de dichos ramos. Así vemos como en el Distrito Federal existen Ordenanzas autónomas y especiales sobre Propaganda Comercial, sobre Abasto Hídrico, sobre Expendio de Gasolina, sobre Mercados Ordinarios y Libres, etc.

Dentro de estos principios, la Municipalidad del Distrito Federal decidió gravar, por medio de la Ordenanza sobre Apuestas Lícitas, *la actividad*

lucrativa constituída por tales apuestas, la cual, como se ha visto, constituye una actividad lícita que puede ser explotada por cualquier persona, de la misma manera que se admite la explotación de los otros contratos aleatorios: rifas, juegos, loterías, seguros, etc. Pero, en uso de su facultad impositiva, podía la Municipalidad establecer tal gravamen dentro de la vigente Ordenanza de Patente de Industria y Comercio (cuyo artículo 1º se extiende a toda actividad lucrativa) o bien elaborar específicamente, como lo hizo, una Ordenanza para el gravamen de esa actividad.

Como resumen de lo anteriormente expuesto se puede concluir: a) que las apuestas, como integrantes de la figura jurídica del contrato aleatorio, pueden ser legalmente explotadas como actividad lucrativa; b) que las Municipalidades pueden establecer impuestos sobre *las apuestas que con el carácter expresado de fin lucrativo se instalen dentro del territorio de sus respectivas circunscripciones;* c) que tal imposición puede hacerse mediante Ordenanza dictada especialmente para tal fin". (Subrayados nuestros).

Ahora bien, siendo esto así, es evidente que la Sentencia dictada por la Corte Superior Segunda en lo Civil y Mercantil de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y del Estado Miranda de fecha 25 de abril de 1966, que analizaremos en estos comentarios, incurre en una primera imperfección, al declarar que *"las entidades* o *personas a quienes debe aplicarse* (la Ordenanza), como al definir las obligaciones que les incumben y al establecer las sanciones que puede acarrearles su violación, *ella sólo ha contemplado, como pasibles del impuesto, a las entidades de simple carácter privado".* En efecto, si como lo dice el artículo 2º de la Ordenanza, los "*sujetos* de este impuesto (son) todas las personas que participen en las apuestas que se formulen en dichos espectáculos", es decir, los apostadores, es un contrasentido señalar que son "pasibles del impuesto" las entidades donde se realizan las apuestas. El impuesto grava a los apostadores, y éstos "lo pagarán directamente … en el momento de formular la apuesta respectiva", y para las entidades "que se dediquen a la explotación de los juegos cuyas apuestas son gravadas por este impuesto", sólo se establece la obligación de actuar "como oficinas de Retención", considerándolas como "responsables ante la Municipalidad del pago del Impuesto ocasionado" (artículo 5). Por tanto, cuando la referida sentencia considera pasibles del impuesto a las entidades explotadoras de establecimientos donde se formulen apuestas, viola el artículo 2º de la ya citada Ordenanza.

II

Ahora bien, en base a la Ordenanza de Impuestos sobre las Apuestas Lícitas, que, repetimos, grava a los apostadores y crea una obligación de retener los impuestos a las entidades que se dediquen a la explotación de espectáculos públicos donde se formulen apuestas, la Municipalidad del Distrito Federal ha exigido el cumplimiento de dicha obligación al Instituto Nacional de Hipódromos.

En efecto, este Instituto Autónomo fue creado por Decreto N9 357 de la Junta de Gobierno de la República de Venezuela (publicado en Gaceta Oficial Nº 25750 de 3 de septiembre de 1958), como un establecimiento público industrial y comercial, es decir, como una persona pública para la realización de actividades lucrativas. Por ello, tiene a su cargo la administración y explotación de los hipódromos nacionales, uno de los cuales funciona en jurisdicción del Distrito Federal, en el sitio denominado "La Rinconada", donde se efectúa el espectáculo público de carreras de caballos, con base al cual se pactan apuestas, tales como los llamados comúnmente como juegos de "taquilla", juego de "5 y 6" y juego de "El Marcador". En vista de ello, y por tratarse de un espectáculo público que se efectúa en jurisdicción del Distrito Federal y con motivo del cual se pactan apuestas, los apostadores quedan gravados con el impuesto que crea a referida Ordenanza del Impuesto sobre Apuestas Lícitas, por lo que el Instituto Nacional de Hipódromos, como entidad que explota el Hipódromo "La Rinconada", está obligado a retener dicho Impuesto.

Sin embargo, y a pesar de la evidencia de dicha obligación, el Instituto Nacional de Hipódromos se ha negado reiteradamente a pagar a la Municipalidad las cantidades retenidas. Fue por ello por lo que la Municipalidad del Distrito Federal, por libelo de 4 de abril de 1962 presentado ante el Juzgado Sexto de Primera Instancia en lo Civil de la circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda, demandó al Instituto Nacional de Hipódromos por la cantidad de Bs. 18.522.544,80 que éste le adeudaba hasta enero de 1962 "Como agente de retención responsable de impuestos sobre Apuestas Lícitas". La sentencia de Primera Instancia de 2 de septiembre de 1964, dictada con asociados, entre otros razonamientos se basó en los siguientes para sostener la aplicabilidad al Instituo de la Ordenanza y declarar con lugar la demanda de la Municipalidad:

> "Estudiadas las argumentaciones pertinentes se observa: Ciertamente el Instituto Nacional de Hipódromos es un ente autónomo creado por un Decreto-Ley. Ahora bien: las apuestas que se pactan en el Distrito Federal con motivo de las carreras de caballos que se celebran en el Hipódromo Nacional, organizadas por ese Instituto, constituyen actividad privada tanto respecto de los apostadores, sobre quienes recae el impuesto del 10%, como respecto del Hipódromo y todo el régimen de dichas apuestas forma parte de la materia de los contratos consensuales y aleatorios. *Se trata de una actividad conceptuada dentro del marco comercial* (sentencia de la Corte Federal de 21-12-60, Gaceta Extraordinaria Nº 633 de 25-1-60) y *no existe razón para señalarlas como contratos de carácter público,* integradas en la esfera de un servicio público. El hecho de que la Ordenanza denomine empresa a los agentes de retención *no significa, de ninguna manera, que tal agente* (sea el Hipódromo o no lo sea) *tenga ineludiblemente que poseer la característica de actividad mercantil privada persiguiendo una utilidad mercantil con destino egoísta.* La ganancia puede ser o no ser mercantil, puede tener una finalidad personal y egoísta o una finalidad altruista o de bien público. Puede el Hipódromo ser una empresa mercantil o serlo dentro del privativo

cartabón de Garrigues. La opinión de Garrigues puede ser todo lo respetable que son las opiniones del ilustre profesor de la Universidad de Madrid; pero no son sentencia inapelable ni mucho menos dogma obligante. Para que tal fuese sido necesario que Garrigues estuviese informado de los detalles del presente proceso, con los elementos de juicio que el Tribunal tiene a su alcance y ha estudiado y muy principalmente que haya estudiado nuestra Constitución y las leyes pertinentes al caso que se controvierte. Y aún así quedará ancho campo a la discusión, por cuanto el concepto de empresa es tan vago y fluído que no ha podido estructurarse todavía una definición de él lo suficientemente comprensiva para ser aceptada como definitiva en la doctrina. *La ordenanza puede incluso haber incurrido en una impropiedad terminológica al denominar empresa al Hipódromo Nacional; pero eso sería, en el peor de los casos, eso y nada más".* (Subrayados nuestros).

Por otra parte, la indicada sentencia de Primera Instancia, al precisar la aplicabilidad de la Ordenanza al Instituto, agrega:

"Asimismo nada dice en contra de dicha ordenanza el que el Instituto Nacional de Hipódromos es un Instituto Autónomo; que ha sido creado por Decreto-Ley por el Ejecutivo Nacional; que es la patrimonialización y personificación de un servicio público; que ese servicio público es nacional y no local. *Lo cierto es que la parte demandada no ha invocado, porque no existe, ninguna disposición constitucional o legal por medio de la cual quede mostrado que aquel ente público no está obligado* o *está expresamente exceptuado del pago de impuestos municipales ni mucho menos de servir de agente de retención del impuesto que establece la ordenanza.*

Los únicos impuestos y contribuciones de los cuales está libre son aquellos de carácter nacional. Tal como lo establece el artículo 4 del texto legal que le dio existencia jurídica.

Y se explica esa exención por tratarse de un órgano del Poder Nacional. Es decir: el Poder Nacional no ha podido incurrir en la anomalía de imponerse a sí mismo un gravamen; y, por la misma razón, lo acorazó con todos los privilegios de que goza el Fisco Nacional, *guardándose de inmiscuirse en la esfera del Poder Municipal,* respetando en éste las potestades que la Constitución le ha atribuído especialmente en materia impositiva.

Si, pues, el Instituto Nacional de Hipódromos está exento solamente de cargas fiscales de carácter nacional y si el Concejo Municipal del Distrito Federal tiene, entre otras facultades que le acuerda la Constitución, la de establecer impuestos, tasas y contribuciones especiales en conformidad con la Ley (ordinal 6º del artículo 31 de la Constitución), es lógico llegar a la conclusión de que dicho ente autónomo podría llegar a ser objeto de imposición por parte de la Municipalidad del Distrito Federal en su jurisdicción. *Mas la ordenanza discutida no le ha impuesto carga fiscal alguna: se ha contraído a atribuirle el carácter de agente de retención del impuesto que han de*

pagar los apostadores; y resultaría injustificables que aquéllos burlaran el derecho que tiene el Municipio de recabar sus impuestos por la resistencia del Instituto a retenerlos, atribuyéndose motu propio) un privilegio más de los que disfruta, situándose así en posición singular de intangibilidad frente al Poder Municipal y menospreciando, por otra parte, la disposición constitucional que impone la obligación a los órganos del Poder Público de colaborar entre sí para realizar los fines del Estado". (Subrayados nuestros).

La referida sentencia del Juzgado Sexto de Primera Instancia en lo Civil y Mercantil fue apelada por los representantes del Instituto Nacional de Hipódromos, y con fecha 25 de abril de 1966 fue decidida dicha apelación *por* la Corte Superior Segunda en lo Civil y Mercantil de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda, declarándose que "la demanda intentada por la Municipalidad del Distrito Federal contra el Instituto Nacional de Hipódromos debe ser desechada" y revocándose la sentencia apelada.

Ahora bien, dicha decisión, a la cual el Instituto Nacional de Hipódromos le dio una asombrosa publicidad (véanse los principales diarios capitalinos de 25 de abril de 1966), adolece, en nuestro criterio, y desde el punto de vista del derecho público y administrativo, de una serie de vicios que analizaremos a continuación.

III

En efecto, en primer es necesario observar que en relación al alegato del Instituto Nacional de Hipódromos de la "inaplicabilidad de la mencionada Ordenanza al Instituto Nacional de Hipódromos, por no ser éste una empresa de carácter privado", la Corte Superior Segunda en su referida sentencia asienta lo siguiente:

"Con respecto a la *inaplicabilidad* de la Ordenanza Municipal de Impuesto sobre Apuestas Lícitas al Instituto demandado se observa:

Un *exhaustivo* estudio de la Ordenanza en examen nos lleva a la *conclusión* de que al indicar las entidades o personas a quienes debe aplicarse, como al definir las obligaciones que les incumben y al establecer las sanciones que puede acarrearles su violación, *ella sólo ha contemplado, como pasibles del impuesto, a las entidades de simple carácter privado.*

Con efecto, son de citar, a simple título de ejemplo, sus artículos 9 y 10, del tenor siguiente: "Artículo 9.- Las empresas a que se refieren los artículos anteriores para iniciar sus actividades deberán solicitar el *permiso* respectivo de la Municipalidad, quien se lo otorgará si a juicio de ésta, la empresa solicitante llena los requisitos de solvencia y seriedad que garanticen al Erario Municipal el cobro efectivo del impuesto establecido y si son lícitos los juegos que darán motivo a las apuestas. Iguales requisitos deberán cumplir las empresas existentes dedicadas a las mismas actividades, dentro del plazo improrrogable de 15 días contados desde la fecha de la promulgación de la presente Ordenanza".

"Artículo 10.-Las infracciones de cualquiera de las disposiciones contenidas en la presente Ordenanza serán penadas así:

a) Multa equivalente al doble del monto del impuesto evadido o no liquidado en la oportunidad que fije esta Ordenanza y de conformidad con lo establecido en el artículo 5 de la misma.

b) Clausura del establecimiento por reincidencia en la infracción cometida".

Parece inconcebible y resulta absurda, como la consideró el ciudadano Procurador General de la República, en el dictamen presentado a la Corte Suprema de Justicia en el mencionado juicio de nulidad de la citada Ordenanza, *la aplicación a una empresa estatal de todas sus consecuencias,* como la clausura del establecimiento; y aún más absurdo que los Institutos Autónomos, cuya extinción corresponde al Poder Nacional, mediante acto legislativo, pudieran ser clausuradas por un Concejo Municipal, alegando reincidencia en infracciones de la Ordenanza respectiva.

"Igualmente resultaría incongruente –continúa el Procurador–, conforme a lo dispuesto en el artículo 9 de la Ordenanza, que un Instituto Autónomo solicitara permiso a la Municipalidad para iniciar sus actividades y, lo que es peor aún, que ésta pudiera negárselo".

La sentencia apelada desestima la defensa invocada por el Instituto demandado de que el impuesto creado por la Ordenanza en examen *era aplicable únicamente a las Empresas estrictu sensu,* entendiéndose como tales aquellas que constituyen un círculo de actividades económicas guiadas por la idea de lucro, o sea, las que define la doctrina como un conjunto organizado de actividades industriales, de bienes patrimoniales y de relaciones materiales de valores económicos, que la distinguen de las simples agremiaciones de cosas y de derecho, por la aplicación del esfuerzo personal del comerciante y de sus auxiliares para la obtención de una ganancia.

Refiriéndose al concepto de empresas, el comentarista italiano César Vivante dice que se reputa como tal a un "Organismo económico que bajo su propio riesgo recoge y pone en actuación sistemáticamente todos los elementos necesarios para obtener un producto destinado al cambio. La combinación de los varios factores –naturaleza, capital, trabajo– que asociándose produce resultados imposibles de conseguir si obrasen divididos, y el riesgo que el empresario asume al producir una nueva riqueza, son los dos requisitos indispensables a toda empresa". (Tratado de Derecho Mercantil, Tomo II, pág. 131).

De aquel estudio, llégase pues a la conclusión de que la Ordenanza Municipal de Impuesto sobre Apuestas Lícitas sólo puede aplicarse a las empresas privadas que ejercen sus actividades en el ramo de los juegos que causan dicho impuesto, sometidas al permiso previo de la Municipalidad para ese

ejercicio, capaces de ser sancionadas con multas y clausura; y, por el contrario, dicha Ordenanza no es aplicable a las Empresas de carácter administrativo ni a los Institutos Autónomos, que son Organismos sujetos al régimen de control de la Administración Pública Nacional ejercido por el Congreso.

Por las anteriores consideraciones, los alegatos planteados por la Municipalidad en el Capítulo III de sus conclusiones escritas, referente a que el Instituto Nacional de Hipódromos actúa como oficina de retención de los impuestos señalados en dicha Ordenanza, *tiene que ser desechado,* pues tal Ordenanza sólo es aplicable –como ya se dijo– a empresas de carácter privado y no a los entes de carácter público. *Así se decide".* (Subrayados nuestros).

Ahora bien, ante la lectura de esta decisión es necesario destacar que el artículo 161 del Código de Procedimiento Civil exige como requisito de la sentencia el que contengan "los fundamentos en que se apoye", por lo que declara "viciado el fallo" ... "cuando carezca de fundamentos". Siendo esto así, es evidente que la Corte Superior Segunda, en la parte transcrita del fallo, no fundamentó en modo alguno su decisión para llegar a la conclusión "de que al indicar las entidades o personas a quienes debe aplicarse, como al definir las obligaciones que les incumben y al establecer las sanciones que pueden acarrearles su violación, ella (la Ordenanza) sólo ha contemplado, como pasibles del impuesto, a las entidades de simple carácter privado". A dicha conclusión llega la sentencia al iniciar la decisión sobre el punto concreto con la advertencia de que se hace después de "un exhaustivo estudio de la Ordenanza en examen". Sin embargo, dicho estudio exhaustivo, que evidentemente es la fundamentación de la decisión, no se plasma en el fallo. Por ello, en la anterior decisión relativa a la "inaplicabilidad de la Ordenanza al Instituto Nacional de Hipódromos" hay violación del artículo 162 del Código de Procedimiento Civil, y como consecuencia, la sentencia podría, en nuestro criterio, ser casada por quebrantamiento de forma de acuerdo con lo establecido en el artículo 421, ordinal 1º del mismo Código.

Pero ante la referida decisión sobre la inaplicabilidad de la Ordenanza sobre apuestas lícitas al Instituto Nacional de Hipódromos, consideramos que también podría ser casada esa sentencia por "infracción de ley expresa", conforme al artículo 420, ordinal 4º del Código de Procedimiento Civil, pues hay evidente violación de los artículos 5, 6, 7, 8, 9 y 10 de la misma Ordenanza de Impuesto sobre las apuestas lícitas del Distrito Federal de 16 de octubre de 1959.

Antes de señalar, sin embargo, las concretas violaciones a la Ordenanza referida, es necesario aclarar que ya está superada definitivamente la tesis que sostenía la procedencia del recurso de casación por violación de norma legal expresa, sólo cuando había violación de una ley nacional. En efecto, en este sentido Borjas señalaba que "dados los fines de la casación, no es motivo del recurso la infracción de las leyes de los Estados, ni de las Ordenanzas municipales, ni de los Decretos emanados del Poder Ejecutivo Nacional, salvo respecto de estos últimos, aquellos que fueren dictados en ejercicio del poder reglamentario que la

Constitución concede al Presidente de la República" (Arminio Borjas, Comentarios al Código de Procedimiento Civil Venezolano, Tomo IV, pág. 172).

Ahora bien, la jurisprudencia reciente de la Corte ha cambiado totalmente la doctrina referida, y para percatarse de ello basta observar la opinión de Humberto Cuenca. En efecto, este autor señala lo siguiente:

"En cuanto a las leyes locales de los Estados o de las Municipalidades, la Casación ha rehusado su examen. En efecto, reiteradamente sostuvo en antigua jurisprudencia que por cuanto su función era la uniformidad de la jurisprudencia nacional, le estaba vedado el examen de las leyes de los Estados federales y sólo le era permitido su revisión cuando su observancia estuviera impuesta por la legislación nacional (M1939, II, pág. 81). Se abstuvo de considerar denuncias por violación de constituciones y leyes orgánicas estadales, así como también de ordenanzas municipales Prevalecía entonces aquel criterio federalista de que la justicia nace y muere dentro de cada Estado y no corresponde a la Corte "examinar las violaciones de leyes sin trascendencia efectiva más allá del límite territorial del Estado o Distrito a cuya jurisdicción esté circunscrito su imperio" (M1938, II, pág. 61). De esta manera la Corte rehusaba imponer orden en la anarquía interpretativa que podía suscitar su abstención, y es nuestro criterio que su misión debe ser mantener la uniformidad jurisprudencial en las leyes nacionales y estatales, pues no existe ninguna norma que se lo impida ni es lógico que la tradición limitativa de la Ley de 1876 se extienda hasta la casación de hoy".

"Pero a partir de 1945, con la nacionalización de la justicia, concluyó la discriminación entre justicia nacional y la justicia estatal; la justicia es una sola en todo el ámbito de la República. Por otra parte, la limitación de una uniformidad a la sola jurisprudencia nacional, establecida en la Ley de 1876 (art. 7), desapareció en leyes y códigos posteriores, dejando a la Suprema Corte la facultad de ampliar su poder fiscalizador a todo el ordenamiento jurídico, pues está autorizada para anular cualquier sentencia recurrible que infrinja la "ley expresa", sin distinguir entre ley nacional y ley local. Finalmente ratificar hoy aquella limitación equivaldría a mantener la uniformidad en la interpretación judicial en torno a leyes nacionales, pero autorizar la anarquía en la aplicación de leyes estadales y ordenanzas municipales. Por ello sostenemos que aquella vieja jurisprudencia debe ser revisada y no debe excusarse el examen de las leyes locales. Toda norma que tenga poder jurídico debe merecer la revisión del Supremo Tribunal. Esto parece manifestarse en últimas decisiones en las que la Corte no ha rehusado examinar la aplicación de un Código de Policía del Estado Trujillo (G. F. Nº 18, 1957, 2º et., pág. 257)". (Vid Humberto Cuenca, Curso de Casación Civil, Tomo I, Caracas, 1962, págs. 208 y 209).

Por tanto, vista la procedencia del recurso de casación por violación de Ordenanzas Municipales, corresponde entonces precisar en qué ha infringido la sentencia de la Corte Superior Segunda que se comenta, la Ordenanza de Impuestos sobre Apuestas Lícitas del Distrito Federal, y en este sentido debe señalarse que hay infracción de los artículos 5, 6, 7, 8, 9 y 10 de la referida Ordenanza, pues

es en base a la violación de los mismos, así como a la errónea interpretación y aplicación de sus normas, que dicho fallo llega a la conclusión de que "tal Ordenanza sólo es aplicable a empresas de carácter privado y no a los entes de carácter público", agregando, además, que "así se decide".

En efecto, los artículos de la ordenanza que se consideran como infringidos por el fallo, son del tenor siguiente:

> Artículo 5º– El impuesto aquí establecido lo pagarán directamente los apostadores en el momento de formular la apuesta respectiva. En consecuencia, las empresas que se dediquen a la explotación de los juegos cuyas apuestas son gravadas por este Impuesto, actuarán como oficinas de Retención y serán, por consiguiente, responsables ante la Municipalidad del pago del Impuesto ocasionado.
>
> Artículo 6º– Las empresas que exploten los juegos cuyas apuestas son gravadas por este Impuesto, formularán una liquidación donde indicarán el monto total de las apuestas efectuadas y el monto total del impuesto correspondiente retenido por ellos. Tal liquidación deberá ser presentada a la Administración de Rentas Municipales el día hábil siguiente al espectáculo público celebrado y en esta misma oportunidad harán entrega al Fisco Municipal del monto total del impuesto recaudado. El Concejo Municipal, por Resolución Especial podrá acordar a determinadas empresas un plazo mayor para presentar dicha liquidación y efectuar el pago.
>
> Artículo 7º– Las empresas a que se refieren los artículos anteriores deberán llevar un libro especial en el que asentarán el producto bruto de las apuestas realizadas. En este libro, además de los requisitos que exijan las leyes, deberá estar sellado en cada una de sus páginas con el sello de la Administración de Rentas Municipales.
>
> Artículo 8º– Las citadas empresas están obligadas a exhibir a los inspectores que al efecto designare la autoridad municipal competente, tanto el libro indicado en el artículo anterior como los billetes, boletos, formularios, sobrantes, y les permitirán acceso libre al local a los fines de practicar la fiscalización que les sea encomendada y quienes, a su vez, tendrán la obligación de identificarse debidamente.
>
> Artículo 9º– Las empresas a que se refieren los artículos anteriores, para iniciar sus actividades deberán solicitar el permiso respectivo de la Municipalidad, quien se lo otorgará si a juicio de ésta, la empresa solicitante llena los requisitos de solvencia y seriedad que garanticen al Erario Municipal el cobro efectivo del impuesto establecido y si son licitas los juegos que darán motivo a las apuestas. Iguales requisitos deberán cumplir las empresas existentes dedicadas a las mismas actividades, dentro del plazo improrrogable de 15 días contados desde la fecha de la promulgación de la presente Ordenanza.

Artículo 10.-Las infracciones de cualquiera de las disposiciones contenidas en la presente Ordenanza serán penadas así:

a) Multa equivalente al doble del monto del impuesto evadido o no liquidado en la oportunidad que fija esta Ordenanza y de conformidad con lo establecido en el artículo 5º de la misma.

b) Clausura del establecimiento por reincidencia en la infracción cometida.

Del "estudio" que al fallo comentado hace de dichas normas, y especialmente de los artículos 9 y 10, llega la Corte Superior Segunda a la conclusión "de que la Ordenanza Municipal de Impuestos sobre Apuestas Lícitas, sólo puede aplicarse a las empresas privadas que ejercen sus actividades en el ramo de los juegos que causan dicho Impuesto, sometidas al permiso previo de la Municipalidad para ese ejercicio, capaces de ser sancionadas con multas y clausura; y por el contrario, dicha Ordenanza no es aplicable a las Empresas de carácter administrativo ni a los Institutos Autónomos, que son organismos sujetos al régimen de control de la Administración Pública Nacional ejercido por el Congreso".

Ahora bien, ante esa conclusión del fallo señalado, es necesario indicar que a esa misma conclusión -en nuestro criterio errada- llega la Procuraduría General de la República en Dictamen de 11 de enero de 1963 (sección de Asesoría del Estado) que fue aportado por el Instituto demandado como "prueba" a los autos, cuando al comentar el texto del artículo 9º de la Ordenanza, llega a la siguiente conclusión:

"a) Que las empresas afectadas por el impuesto ("las empresas a que se refieren los artículos anteriores") son aquellas de las que para iniciar sus actividades necesitan de un permiso expedido por el Concejo Municipal, organismo que puede o no otorgárselo, tomando en cuenta requisitos de solvencia y seriedad de la misma, y la licitud de los juegos objeto de su constitución. Sería inconcebible pensar que el Concejo Municipal pudiera entrar a dudar de la solvencia y seriedad de una empresa estatal y, aún más, a examinar la licitud de un acto legislativo, acto que en Venezuela constituye la única forma de crear un servicio público o una empresa del Estado (artículos 30, 139, 97, 190, ordinal 11, y 179, ordinal 5º).

b) Que el legislador Municipal no ha querido referirse a servicios públicos nacionales y ni siquiera a empresas estatales lo demuestra el aparte b) del artículo 10 de dicha Ordenanza, que pena con "clausura del establecimiento" la reincidencia en la infracción de la Ordenanza. En efecto, resultaría también inconcebible que los Concejos Municipales, obligados como están a crear impuestos sólo de conformidad con la ley (ordinal 6º del artículo 31 de la Constitución), pudieran clausurar una empresa estatal, cuyas modalidades, promoción y dirección han de estar determinadas por la ley (párrafo final del artículo 97 de la Constitución).

> Del anterior examen se deduce, *contrario sensu,* que la Ordenanza de Impuesto sobre Apuestas Lícitas, dictada por el Concejo Municipal del Distrito Federal, no ha sido creada ni para regir los institutos autónomos encargados de la prestación de un servicio público nacional, ni las empresas estatales".

Ahora bien, ante todas estas observaciones es necesario aclarar definitivamente que el Instituto Nacional de Hipódromos no presta ningún servicio público, sino que, por el contrario, es un establecimiento público que realiza actividades comerciales, y que con los beneficios obtenidos de éstas, debe realizar algunas actividades de interés general precisadas en el artículo 1º de su cuerpo regulador.

En efecto, la sentencia comentada, al hablar del Instituto Nacional de Hipódromos, se refiere a éste como un ente prestador de un servicio público. Así se deduce de los siguientes párrafos de la misma:

> "En estudio sobre la materia, publicado en la Revista Cultura Jurídica (Nº 11-12, 1943), dice el Dr. *Antonio Landaeta: "*La evolución constante de la vieja concepción individualista del Estado, aferrada en tenerlos al margen de los fenómenos de la época moderna, y en considerar su misión sólo como la de un celoso guardián de los derechos individuales, ha traído como consecuencia la intervención del Estado en un gran número de funciones sociales e industriales que han multiplicado el radio de sus actividades; controlar la educación nacional y hacerse cargo de la asistencia y de la higiene pública, monopolizar las empresas de correos y telégrafos, de ferrocarriles y de luz eléctrica y fundar bancos con fines financieros y también de protección de ciertos intereses públicos mediante la concesión de créditos baratos. Nuestro país no ha permanecido extraño a estas corrientes. El historiador patrio Don Francisco González Guinán nos relata cómo después de cerradas las sesiones del Congreso de 1844 y durante las del año siguiente, la cuestión política-económica de la intervención del Estado para auxilio directo de la agricultura agitó la opinión pública de la Nación, y en el seno de la Legislatura de 1845 se suscitó la controversia por la prensa y en las Cámaras con motivo de un proyecto de ley crediticia, bajo la garantía del Estado, redactado por el insigne Licenciado Aranda, a solicitud de los agricultores, el cual denominó Instituto de Movilización del Crédito Territorial, y que, presentado a la Cámara de Representantes y patrocinado por respetables opiniones, encontró, sin embargo, opositores. Dicho proyecto, aprobado por el Congreso, fue vetado por el Ejecutivo y discutidas las objeciones del Presidente Soublette, finalmente archivado. A favor del principio intervencionista, hace más de tres cuartos de siglo, Pedro José Rojas, Secretario General durante el Gobierno dictatorial del General Páez, decía: "El Gobierno debe dar el primer paso. Las sociedades nacientes necesitan del empuje vivificador hasta que los elementos de su grandeza se desarrollen al compás del tiempo y de la paz... Yo tengo al Estado por el dispensador supremo del trabajo, de la riqueza y felicidad".

La Constitución Nacional reserva al Poder Federal el ejercicio de ciertas industrias para asegurar los servicios públicos y la defensa y crédito de la Nación. En hechos, el Estado Venezolano ha monopolizado algunas de aquéllas y ha intervenido en otras, pues hasta en hotelero y matarife se ha constituido. *Por cierto que esta facultad de intervención exige limitaciones y ellas se encuentran, precisamente, en la necesidad de que la industria revista los caracteres de servicio público.*

Pero tan enorme cúmulo de funciones no podía realizarlas el Estado, sin introducir una transformación en su organización jurídica que le permitiera armonizar la ejecución de su nueva concepción política con los ingentes problemas que de aquellas funciones surgirían, entre las cuales son de temerse siempre *la proverbial ineptitud de los gobiernos en asunto de índole económica* y la conglomeración excesiva de servicios a cargo del Poder Ejecutivo paralelos a un aumento inmenso de poder y el consiguiente peligro para las libertades ciudadanas. De allí que se ocurriera a menudo al expediente de la descentralización administrativa como remedio contra aquellos males.

El concepto de descentralización, como gramaticalmente lo indica el vocablo, se opone al de centralización, debiendo entenderse por aquél la repartición, entre varios organismos, de las funciones que antes correspondían a uno sólo. El sistema permite ensanchar la acción del Estado en los campos social e industrial, evadiendo al mismo tiempo los problemas anotados.

Distínguense varias formas de descentralización administrativa; señalaremos la descentralización funcional, la patrimonial y la mixta; la primera consiste en la atribución de funciones directivas al personal encargado de un determinado servicio; la patrimonial existe cuando *a un servicio público* concurren la independencia directiva y la financiera. Esta última, la más importante, constituye la expresión máxima de la descentralización administrativa, plasmada en las llamadas entidades autónomas.

Cuenta, pues, el Estado, para la realización de los servicios en referencia, con dos clases de órganos: los centralizados y los descentralizados; los primeros dependen jerárquicamente del Poder Ejecutivo; los otros han sido separados del mecanismo de la Administración porque se les ha conferido autonomía. Conviene precisar el significado de esta palabra, que, en términos generales, quiere decir el derecho a gobernarse a sí mismo. En la materia que nos ocupa, equivale *al derecho de algunas personas jurídicas de gobernarse a sí mismas, aunque permaneciendo, bajo ciertos conceptos, vinculados dependientemente a los Organismos superiores de la Administración del Estado"*.

El Profesor Francisco Campos (Direito administrativo, Río de Janeiro, 1943, págs. 265 y siguiente), de la Universidad de Brasil, dice: "*La personificación y la patrimonialización de un servicio* público no tiene por fin desnaturalizar su administración transformándola de pública en privada; es

solamente un método o un proceso de organización del *servicio público,* una técnica mediante la cual por motivos políticos, económicos, sociales o administrativos, de conveniencia, de utilidad o de oportunidad, el Estado separa de la masa de la administración central ciertos intereses, un determinado patrimonio o una porción de su propia competencia y le atribuye a un ente dotado de órganos propios de deliberación y de acción con el fin de realizar de manera eficaz su función en una u otra esfera de su finalidad política. La personificación no muda o altera en nada la naturaleza de las funciones, de la competencia o de *los servicios* delegados al ente autónomo. La competencia del Estado o una capacidad pública, esto es, constituida de facultades y poderes inherentes o propios al Estado y que el ente autónomo solamente ejerce por ser una entidad pública o un prolongamiento o una continuación del Poder Público o de la administración pública, constituyendo solamente una de las formas, modalidades técnicas de su organización. Su función, por lo demás, es una función del Estado, el cual no muda su naturaleza por el hecho de atribuírsele a un ente autónomo, pues en el caso varía únicamente su modo de ejercicio. Por último, los servicios mantienen a conservar su carácter público y de ahí la delegación o transferencia al ente autónomo de poderes, prerrogativas o privilegios que constittuyen atributos exclusivos del Estado".

Con antelación a la Constitución vigente, la creación de Institutos Autónomos sólo era prevista por la Ley Orgánica de la Hacienda Nacional; en la actualidad dicha existencia asume carácter constitucional, pues el artículo 230 de aquélla establece: "Sólo por ley, y en conformidad con la ley orgánica respectiva, podrán crearse institutos autónomos.

Los institutos autónomos, así como los intereses del Estado en corporaciones o entidades de cualquier naturaleza, estarán sujetos al control del Congreso, en la forma que la ley establezca".

El objetivo o finalidad del Instituto Nacional de Hipódromos lo señala el artículo 2º de su Decreto creativo, que dice: "El Instituto tendrá por objeto la *Organización, funcionamiento, administración y explotación de los Hipódromos Nacionales,* con el fin específico de contribuir al fomento y mejoras de las razas equinas del país y cumplir con sus ingresos, fines altruistas encausados por propósitos de bien social, como son las asistenciales, benéficos y culturales" (Subrayados nuestros).

Ahora bien, ante esta "ilustración" de conceptos relativos al instituto autónomo, lo que no es otra cosa que la versión venezolana de los establecimientos públicos franceses, terminología esta última también acogida por el Código Civil venezolano (véase artículo 538), es evidente la conclusión de que en la sentencia de la referida Corte Superior no hay ideas claras sobre lo que en ella se afirma –lo que no es infrecuente cuando personas de formación civilista abordan problemas de derecho público-, al pretender ilustrar el concepto de una institución jurídica cuya crisis y desarrollo fundamental es posterior a la segunda guerra mundial,

con citas doctrinales de 1943, todavía aferradas a la noción de servicio público, ahora abandonada en su forma clásica. Parecen olvidar entonces los Jueces del referido Tribunal que la noción de instituto autónomo (establecimiento público), al cual se aferran, ha sufrido una crisis y evolución determinantes (véanse solamente la ya famosa obra de Roland Drago, Les Crises de la Notion d'Etablissement Public, París, 1950) y que la noción de servicio público en la cual se fundan para "ilustrar" aquel concepto, como se desprende de nuestros subrayados, ha sufrido, aun desde épocas anteriores a sus citas, otra violenta crisis y evolución (véase solamente la también famosa obra de J. L. De Corail, La crise de la notion juridique de service public en droit administratif française, París, 1954).

En efecto, y sin que sea necesario recordar que la crisis de la noción de establecimiento público (instituto autónomo) ha tenido su origen con la proliferación de los llamados establecimientos públicos industriales y comerciales, es decir, personas públicas que realizan actividades industriales y comerciales, en los cuales no existe ni asomo de la noción de servicio público, sí es necesario señalar que en Venezuela (véase Eloy Lares Martínez, Manual de Derecho Administrativo, Caracas, 1963, página), en Francia (vid. M. Waline, Droit Administratif, 9º Edition, París, 1963, pág. 383) y en general, en el Derecho Comparado (vid. K. Katzarov, Teoría de la Nacionalización, México, 1963, pág. 300; N. Gajl, Les entreprises d'Etat en France, en Italie et en Pologne, Revue Internationale des Sciences Administratives, Bruselas, 1961, Nº 2, pág. 156; Pierre Du Pont, L'Etat Industriel, París, 1961, página 59; Ernst Forsthoff, Tratado de Derecho Administrativo, Madrid, 1958, pág. 662; Fierro Verrucoli, Consideraciones juídico-mercantiles sobre las empresas en mano pública, Revista de Administración Pública, Madrid, 1950, Nº 3, pág. 162; W. Friedman, A Theory of public industrial enterprise, en A. H. Hanson (ed.), Public Enterprise, A Study of its organisation and manadgement in various countries, Bruselas, 1955, págs. 15 y 16; Laureano López Rodó, Las Empresas Nacionalizadas en Inglaterra, Revista de Administración Pública, Madrid, 1950, Nº 3, pág. 380; NNUU, Some problems in the organisation and administration of Public Enterprises in the industrial field, Naciones Unidas (54-II-H-1), Nueva York, 1951; M. S. Giannini, Sobre las Empresas Públicas, Revista de la Facultad de Derecho, Caracas, 1964, Nº 28, págs. 17 a 20; Alis Hastad, Tipos de Industrias Nacionalizadas, Información Comercial Española, Madrid, marzo 1964, págs. 63 y sig.), cuando se habla de establecimiento público (instituto autónomo) se quiere solamente significar la existencia de un ente estatal descentralizado dotado de personalidad de *derecho público,* sin atender a la naturaleza de la actividad que desarrolla. En este sentido, J. Rivera, al constatar la evolución que tuvo en Francia la noción de establecimiento público –la cual ha perdido todo su valor jurídico tradicional, ya que no implica ahora necesariamente ni una actividad de servicio público ni una distinción fundamental con las personas territoriales ni suministra precisión alguna sobre el régimen jurídico del organismo–, llega a la conclusión, sin embargo, que lo único seguro que puede deducirse de dicha noción es el carácter de *persona pública* del organismo concreto, de donde se deriva un control ejercido sobre él por una autoridad

de tutela y su subordinación a ciertas reglas de derecho público (vid. Jean Rivero, Droit Administratif, 2ª edición, París, 1962, página 404). Por tanto, en la época actual no puede hablarse de instituto autónomo como ligado a una actividad de servicio público, si por ésta se entiende aquella "prestación legalmente *obligatoria* a cargo del Estado o de un ente público, que deben ser realizadas en forma regular y continua, ya sea a través de los organismos de la administración, ya sea bajo su control, dirección y vigilancia" (vid. Doctrina Administrativa, Dictámenes de la Consultoría Jurídica, 1959-1963, Caracas, 1965, página 269); y mucho menos puede señalarse que la intervención del Estado y la creación de un instituto autónomo se encuentra limitada "en la necesidad de que la industria revista los caracteres de servicio público", como inadecuadamente lo pretende el fallo comentado. Al contrario, el instituto autónomo –equivalente al establecimiento público francés, belga, uruguayo y brasileño, a la institución pública autónoma alemana y austríaca, a las entidades autárquicas argentinas y a los entes públicos italianos–, es actualmente una de las formas de descentralización a través de las cuales el Estado desarrolla actividades netamente comerciales (Banco Agrícola y Pecuario, Instituto Nacional de Hipódromos), o industriales (Instituto Venezolano de Petroquímica, Corporación Venezolana del Petróleo), sin que esa actividad, sin dejar de ser de interés general, pueda ser considerada como servicio público al no existir la obligación constitucional o legal (como sucede en materia de instrucción pública, servicios sanitarios y correos) de asumirla por el Estado.

Por tanto, es lamentable que la Corte Superior Segunda, al decidir sobre una materia de derecho público, no se haya "informado" debidamente, pretendiendo justificar su decisión en doctrinas y nociones jurídicas que realmente, dada la evolución reciente de las instituciones administrativas, pertenecen casi a la prehistoria del derecho administrativo.

Pero aparte de eso, es decir, de que no puede ligarse en el ordenamiento jurídico venezolano el concepto de instituto autónomo con el de servicio público, en el sentido de que aquéllos pueden ser creados para fines estrictamente comerciales, dando origen al denominado por Georges Vedel, el "comerciante público" (vid. G. Vedel, Droit Administratif, Tomo II, París, 1959, pág. 471), es necesario precisar si a un establecimiento de ese tipo, como el Instituto Nacional de Hipódromos, puede aplicársele la Ordenanza de Impuestos sobre Apuestas Lícitas.

Tal como se desprende del análisis de los artículos 5 al 10 de la referida Ordenanza, ésta ha creado una serie de obligaciones a las "empresas que se dediquen a la explotación de los juegos cuyas apuestas son gravadas por este Impuesto". En efecto, nadie puede dudar que las apuestas que los administrados contribuyentes hagan en los establecimientos del Instituto Nacional de Hipódromos no están gravadas, por ese hecho, por la Ordenanza. El impuesto se establece "sobre el valor de las apuestas lícitas que se pacten con motivo de espectáculos públicos permitidos en jurisdicción del Distrito Federal" (art. 1º), siendo los sujetos del impuesto "todas las personas que participen en las apuestas que se formulen en dichos espectáculos" (art. 2º). Siendo esto así, no habría razón alguna para gra-

var a los contribuyentes que formulen apuestas en ciertos espectáculos explotados por "empresas privadas" y para no gravar a los contribuyentes que formulen apuestas en espectáculos explotados por "empresas públicas".

En efecto, la ordenanza se refiere a "las empresas que se dediquen a la explotación de los juegos cuyas apuestas son gravadas" por el impuesto (artículo 5º), sin hacer distinción alguna entre empresas privadas y empresas públicas; y es que, aun cuando el término "empresa" se defina, tal como lo hace el fallo comentado, "como un conjunto organizado de actividades industriales, de bienes patrimoniales y de relaciones materiales de valores económicos, que la distinguen de las simples agremiaciones de cosas y de derecho, por la aplicación del esfuerzo personal del comerciante y de sus auxiliares para la obtención de una ganancia", no podría nunca concluirse que ese término se refiere a las "empresas privadas" y no es aplicable a las "empresas públicas", y ello porque ya en la doctrina y aun en la propia Constitución (arts. 97, 140, ord. 3º; 230) ha adquirido carta de naturaleza el término empresa pública o empresa del Estado. En efecto, de acuerdo a esa terminología, la "empresa pública" (vid. en la doctrina como estudios de derecho comparado, M. S. Giannini. Sobre las Empresas Públicas, Revista de la Facultad de Derecho, Nº 28, 1964, págs. 9 y sig.; G. Langrod, L'Entreprise publique en Droit Administratif comparé, Revue International de Droit comparé, París, 1956, págs. 217 y sig.; A. H. Hanson (ed.), Public enterprise; a study of its Organisation and Management in various countries, Bruselas, 1955) o "empresa del Estado" (vid., por ejemplo, Natalia Gajl, Les entreprises d'Etat en France, en Italie et en Pologne, Revue International des Sciences Administratives, Bruselas, 1961, Nº 2, págs. 156 y sig.), constituye toda explotación industrial o comercial del Estado, sea cual fuere la forma jurídica utilizada para ello. En este sentido, y entre las formas jurídicas que pueden utilizarse para realizar esas explotaciones, en Venezuela el Estado puede optar por la creación de una persona pública o instituto autónomo, para lo cual requiere de un acto legislativo (art. 230 de la Constitución) o por la creación de una persona de derecho privado, generalmente una sociedad mercantil con capital público o mixto, conforme a las normas del Código de Comercio. En estos casos, evidentemente que la forma jurídica cambia; en un caso se trata de una persona pública (establecimiento público o instituto autónomo) la que desarrolla la actividad industrial o comercial, y en el otro caso se trata de una persona de derecho privado (sociedad mercantil) con capital público la que desarrolla dicha actividad; sin embargo, en todo caso, se trata de una "empresa pública", es decir, de una actividad comercial o industrial lucrativa. Siendo esto así, no podría, sin violarse las normas de los artículos 5 a 10 de la Ordenanza de Impuestos sobre Apuestas Lícitas, concluirse como lo ha hecho el fallo comentado, que el término "empresa" empleado por la Ordenanza se refiere sólo a las empresas privadas y no a las empresas públicas.

Por otra parte, debe decirse expresamente que la forma pública o privada de que se dote a la empresa, evidentemente hará inaplicables "algunas" de las normas generales existentes para cierto tipo de empresas. En efecto, por ejemplo, la Ordenanza referida exige en el artículo 9º que "las empresas a que se refieren

los artículos anteriores, para iniciar sus actividades, deberán solicitar el permiso respectivo de la Municipalidad, quien se lo otorgará si a juicio de ésta, la empresa solicitante llena los requisitos de solvencia y seriedad que garanticen al Erario Municipal el cobro efectivo del impuesto establecido y si son lícitos los juegos que darán motivo a las apuestas". Evidentemente que en el caso del Instituto Nacional de Hipódromos, típico establecimiento público comercial (persona pública con forma de instituto autónomo), dado que ha sido creado por ley para la explotación de los espectáculos de carreras de caballos, no le sería aplicable dicha norma, pues la Ley que lo crea hace presunción que es una empresa seria y solvente y que los juegos que explota son lícitos. Pero, entiéndase bien, esa norma le es inaplicable porque la concesión del permiso lo sujeta ella misma a la constatación de la solvencia y seriedad de la empresa y a la licitud de los juegos, lo que se presume en el Instituto, pero no porque sólo se exija un permiso. Por el contrario, si el permiso hubiese sido establecido en otra forma, no podría alegarse la inaplicabilidad de la norma, y menos cuando la Constitución señala claramente que los órganos de las ramas del Poder Público, aun cuando tienen sus funciones propias, colaboran entre sí en la realización de los fines del Estado (art. 118). En este sentido, por ejemplo, el Banco Agrícola y Pecuario y la Línea Aeropostal Venezolana, que son también empresas públicas con forma de institutos autónomos, no sólo pagan sus impuestos de patentes de industria y comercio en el Distrito Federal, sino que, además, han obtenido de la Municipalidad e1 correspondiente permiso (patente) para el desarrollo de sus actividades comerciales.

Por tanto, la forma jurídica concreta del Instituto Nacional de Hipódromos, y la forma de redacción de algunas normas de la Ordenanza, le hacen inaplicables éstas a aquél, pero ello de ninguna manera podría interpretarse como la inaplicabilidad total de la Ordenanza, sin que se violen flagrantemente sus normas. Por otra parte, el fallo refurrido al señalar su criterio de inaplicabilidad de la Ordenanza al Instituto, y luego de transcribir el artículo 10 de la misma, concluye que "parece inconcebible y resulta absurda, como la consideró el ciudadano Procurador General de la República, en el dictamen presentado a la Corte Suprema de Justicia en el mencionado juicio de nulidad de la citada Ordenanza, la aplicación a una empresa estatal de todas sus consecuencias, como la clausura del establecimiento; y aún más absurdo, que los Institutos Autónomos, cuya extinción corresponde al Poder Nacional, mediante acto legislativo, pudieren ser clausurados por un Concejo Municipal, alegando reincidencia en infracciones de la Ordenanza respectiva". Ahora bien, ante este razonamiento es evidente que el fallo comentado no comprendió bien el significado de la norma: cuando ésta atribuye a la Municipalidad competencia para clausurar "el establecimiento", no puede ello significar que extinga la persona jurídica, pues si eso fuese así, ni aún podría aplicarse a las "personas privadas". Una cosa es la persona jurídica que tiene la obligación de retener el impuesto, y otra cosa son los establecimientos (que pueden ser muchos) donde se lleven a cabo los espectáculos públicos cuyas apuestas son gravadas. Podría así darse el supuesto teórico de la clausura del Hipódromo La Rinconada, establecimiento donde se llevan a cabo las carreras de

caballos, y ello no implicaría nunca la extinción de la persona pública (Instituto Nacional de Hipódromos) que explota ese establecimiento, como erróneamente lo ha interpretado el fallo recurrido. Pero además, y en el peor de los casos, si se considerara, lo cual rechazamos, que esa norma es inaplicable al Instituto, ello no podría conducir a la inaplicabilidad total de la Ordenanza como lo ha pretendido el fallo comentado, en violación de los artículo 5, 6, 7, 8, 9 y 10 de la referida Ordenanza de Impuestos sobre Apuestas Lícitas.

IV

Pero además de estar viciado el fallo recurrido por las razones anteriormente expuestas, debe indicarse claramente que la referida sentencia también podría ser casada conforme al artículo 421, ordinal 1º del Código de Procedimiento Civil por violación del artículo 162 ejusdem, por carecer de fundamento, así como también, conforme al artículo 420, ordinal 3º, por haber "quebrantado la cosa juzgada" establecida en la sentencia de la antigua Corte Federal de 21 de diciembre de 1960, publicada en Gaceta Oficial Nº 663 Extraordinaria de 25 de enero de 1961, y en la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de 14 de noviembre de 1963, y esto último, al declarar que "la aplicación de la Ordenanza sobre Apuestas Lícitas promulgada por el Concejo Municipal del Distrito Federal, constituye una interferencia manifiesta del Poder Municipal en la esfera de actividades del Poder Nacional, en el aspecto relativo a la pretensión de aquél de aplicarla al Instituto Nacional de Hipódromos".

En efecto, el fallo recurrido, a este respecto, establece lo siguiente:

"En relación con la alegada interferencia del Poder Municipal en la actividad de un órgano de ejercicio del Poder Nacional y la consiguiente extralimitación de facultades y usurpación de atribuciones, la Corte observa:

Es principio fundamental que informa la doctrina del régimen federal que se ha dado la República, el de que ni los Estados ni los Municipios pueden en modo alguno *interferir* en la actividad de un órgano Federal o en el ejercicio por un agente federal de sus funciones oficiales; e inversamente, que el Gobierno Federal no puede interferir tampoco en las operaciones del servicio de un Estado *o* en las acciones oficiales de un Estado que actúa dentro de los límites constitucionales reservados a ese Estado. En conformidad con esta doctrina, está. en la naturaleza misma de un Estado Federal una prohibición constitucional implícita de que los Poderes Públicos que lo integran *no pueden inmiscuirse en el ejercicio y en las actividades que no sean de su legítima competencia,* cualquiera que sea la forma que adopten para ello, existiendo, por tanto, una recíproca limitación de atribuciones.

Con ocasión de declarar la nulidad de la resolución dictada por el Concejo Municipal del Distrito Federal, que fijó un precio máximo de venta a los azúcares en toda la jurisdicción del Distrito Federal, la antigua Corte Federal y de Casación dijo: "No podría admitirse en el caso de esta solicitud la

aplicación de criterios impregnados del concepto tradicional o histórico de autonomía municipal que pudiéramos haber heredado de España; porque al implantarse, desde nuestra emancipación política, el régimen constitucional, las Municipalidades, como partes integrantes que son de los Estados Federales que han venido suscribiendo las Bases de la Unión, renunciaron implícitamente a aquel concepto colonial de la autonomía de los Municipios, y adoptaron de manera expresa el que surge de la Constitución, esto es, una autonomía que no puede ir más allá de lo que rectamente se desprenda de las normas del derecho positivo constitucional. O lo que es lo mismo, no se trata de un gobierno libre dentro del Estado, sino de un Poder regulado por el constituyente, y por el Legislativo Ordinario (Sentencia de 2-12-37, Mem. 1938, Tomo I, pág. 359).

Por de contado, que este principio funciona y tiene validez no sólo cuando se trata de servicios dirigidos y administrados directamente por el Poder Nacional en virtud de actividades de sus propios agentes inmediatos, sino que encuentra también aplicación cuando *los servicios públicos federales han sido descentralizados y su gestión ha sido encomendada a entes autónomos dependientes de la Administración Federal, como en el presente caso, el Instituto Nacional de Hipódromos.* Y esto por la sencilla razón de que la gestión de un *servicio público nacional personalizado mediante la creación de un Instituto Autónomo, continúa siendo un servicio público nacional,* aunque por su descentralización se haya separado de la rama general de los servicios directos del Estado.

Al crear el Estado los Institutos Autónomos no quita a éstos su investidura de *carácter estatal para equipararlos a las entidades de carácter privado.* La función de los Órganos constituídos como autónomos continúa siendo de naturaleza pública, pública la competencia administrativa que les corresponde y *públicos los servicios* que prestan.

En el desenvolvimiento de sus actividades, puede ocurrir que los órganos de la Administración Pública excedan de los límites fijados a su competencia en cuyo caso los actos realizados resultarían viciados. El vicio puede consistir simplemente en un exceso de competencia por haber actuado el órgano fuera de su territorio o materia propia o ejerciendo poderes de que carecía, sin que dicho exceso haya coincidido en la competencia de otro órgano público. En otros casos la extralimitación implica al mismo tiempo una invasión de atribuciones e interferencias. En esta hipótesis el exceso constituye, además, una usurpación de competencia. Ello da lugar a un conflicto entre dichos organismos, cuyos titulares tienen la obligación de defender sus respectivas competencias.

Los organismos que entran en conflicto pueden perfectamente pertenecer a la misma persona pública. En ese caso el conflicto es puramente interno y se resuelve de distintas maneras según sean los organismos intervinientes. Pero el carácter interno del conflicto no quita que la cuestión suscitada proyecte

consecuencias jurídicas, ya que las normas de carácter interno son también jurídicas.

Si los órganos actuantes pertenecen a personas públicas distintas, el conflicto puede adquirir mayor trascendencia, ya que deja de ser interno para transformarse en una pugna entre dos sujetos de derecho, en este caso la contienda de carácter externo será resuelta por procedimientos especiales y hasta puede derivar en un litigio contencioso, como en el caso *subjudice.*

La anterior exposición de principios *lleva al convencimiento de que la aplicación de la Ordenanza sobre Apuestas Lícitas promulgadas por el Concejo Municipal del Distrito Federal, constituye una interferencia manifiesta del Poder Municipal en la esfera de actividades del Poder Nacional, en el aspecto relativo a la pretensión de aquél de aplicarla al Instituto Nacional de Hipódromos.*

La autonomía municipal, que es una autonomía relativa, como se ha dejado dicho, que emana de la Constitución y las leyes, no puede ir más allá de lo que lógicamente imponen las normas del derecho positivo constitucional, pues no se trata de un gobierno dentro del gobierno, sino de un poder regulado por la Constitución y las leyes. En este orden de ideas deben procurar siempre los Concejos Municipales de *no interferir al Poder Nacional,* pues sus actos, como lo ha dicho la Casación Venezolana citada, no tienen trascendencia nacional, sino exclusivamente local". (Subrayados nuestros).

Luego de esos argumentos la Corte Superior Segunda, en la "Decisión" del fallo recurrido, concluye indicando que ha quedado demostrada "la interferencia de este Organismo (Concejo Municipal) en materia que corresponde a la entera competencia del Poder Nacional, según el ordinal 24º del artículo 136 de la Constitución Nacional", desechando por tanto la demanda intentada por la Municipalidad, y revocando el fallo de Primera Instancia. Ahora bien, ante esos argumentos, es necesario indicar que en esta parte de la decisión de la Corte Superior Segunda se observa, asimismo, violación del artículo 162 del Código de Procedimiento Civil por falta de fundamentación del fallo. En efecto, luego de hacer una serie de citas y comentarios sobre una vieja jurisprudencia, el fallo recurrido concluye declarando que eso "Lleva al convencimiento de que la aplicación de la Ordenanza sobre Apuestas Lícitas promulgada por el Concejo Municipal del Distrito Federal, constituye una interferencia manifiesta del Poder Municipal en la esfera de actividades del Poder Nacional, en el aspecto relativo a la pretensión de aquél de aplicarla al Instituto Nacional de Hipódromos", sin dar razón alguna para ello; y sólo en la "decisión" respectiva del fallo habla de lo demostrado que ha quedado esa "interferencia", porque la "materia" corresponde a la entera competencia del Poder Nacional, según el ordinal 24º del artículo 136 de la Constitución Nacional".

Por tanto, y por no haber fundamentación alguna para llegar a esa decisión, pues los argumentos que expone con anterioridad sólo se refieren a comentarios

sobre la autonomía municipal, el referido fallo viola evidentemente una vez más el artículo 162 del Código de Procedimiento Civil, por lo que procedería también el recurso de casación de conformidad con el artículo 421, ordinal l.

Pero además de violar nuevamente el fallo el artículo 162 del Código de Procedimiento Civil, se ha indicado que el mismo también viola la cosa juzgada constitucional establecida en la sentencia de 21 de diciembre de 1960 de la antigua Corte Federal y en la Sentencia de la Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa de 14 de noviembre de 1963, al decidir que está demostrada "la interferencia de este organismo (el Concejo Municipal) en materia que corresponde a la entera competencia del Poder Nacional, según el ordinal 24º del artículo 136 de la Constitución Nacional" y al considerar que esa "interferencia" es "manifiesta del Poder Municipal en la esfera de actividades del Poder Nacional, en el aspecto relativo a la pretensión de aquél de aplicarla al Instituto Nacional de Hipódromos".

En efecto, en sentencia de 14 de noviembre de 1963, la Corte Suprema de Justicia, en Sala Político-Administrativa, ante el alegato del Instituto Nacional de Hipódromos –recurrente en aquella oportunidad– de que, basado en el ordinal 24º del artículo 136 de la Constitución, "la legislación sobre hipódromos y *apuestas en general,* es de la competencia del Poder Nacional, existiendo por ello colisión entre la mencionada Ordenanza dictada por la Municipalidad del Distrito Federal y la disposición constitucional citada" –lo que equivale a la llamada "interferencia" entre ambos poderes decidida por el fallo recurrido en base al mismo ordinal 24º del artículo 136 de la Constitución–, decidió lo siguiente:

> "A este respecto se observa: la Ordenanza cuestionada, en su artículo 1º, crea un impuesto del 10% sobre el valor de las apuestas lícitas que se pacten con motivo de los espectáculos públicos permitidos en jurisdicción del Distrito Federal.
>
> El simple análisis de esa disposición de la Ordenanza conduce a determinar que su finalidad es la creación de un *impuesto* que tiene como base tributaria el monto de las apuestas lícitas que en la citada norma se indican; y, como sujetos pasivos del gravamen, las personas que participen como apostadores en tales apuestas. *En esa Ordenanza no se legisla sobre hipódromos ni sobre el régimen de "las apuestas. Al contrario, ese ordenamiento, de estricto carácter impositivo, presume la existencia ya autorizada y reglamentada de apuestas lícitas que se realizan con ocasión de los espectáculos públicos señalados en el artículo 3º ejusdem.*
>
> Ahora bien, la Ordenanza cuestionada no ha sido atacada de nulidad por falla de *potestad impositiva* de parte de la Municipalidad autora de la misma; caso que ya fue decidido por este Supremo Tribunal –sentencia de la Corte Federal de 21 de diciembre de 1960– cuando se solicitó la nulidad de la misma Ordenanza. *En esta oportunidad, la impugnación se funda en violación de la norma constitucional que confiere al Poder Nacional la legislación so-*

bre hipódromos y sobre apuestas en general. Pero, *como ya se ha señalado, la Ordenanza referida tiene como objeto fundamental la materia impositiva y no la materia de hipódromos y apuestas, que es la que se ha reservado para sí el Poder Nacional conforme a la norma constitucional ya señalada.*

No es, pues, el caso que se examina similar al decidido por este Supremo Tribunal en sentencia de 7 de agosto de 1958, que trae a colación tanto el representante de la Nación como el de la Municipalidad local. En aquella oportunidad se demandó la nulidad del Reglamento Municipal de Casas de Empeño, por considerarse la materia de la competencia del Poder Nacional. Y el criterio expresado por la Corte en su sentencia fue el que no se concibe lo que podríamos llamar el vacío del derecho; que mientras el Poder Federal no hubiese legislado sobre la materia concreta sobre la cual versan las disposiciones municipales vigentes, éstas han de continuar en vigor sobre toda la materia no legislada aún por el Poder Federal; y que tal era el caso del problema planteado respecto al Reglamento sobre Casas de Empeño, cuya vigencia había de quedar en pie hasta tanto no se hubiese legislado nacionalmente.

La diferencia que se observa en este caso y el que es materia de esta decisión, consiste, *a juicio de la Corte, en que, en el actual, la Ordenanza impugnada no regula ni consagra un régimen jurídico para las apuestas, sino que se limita a crear y regular un impuesto sobre las apuestas que ya se encuentren lícitamente establecidas* o *llegaren a establecerse en jurisdicción de esta Municipalidad".*

Por tanto, y habiendo sido decidido por la Corte que no podía pretenderse la inconstitucionalidad de la Ordenanza referida por colisión con el artículo 136, ordinal 24 de la Constitución Nacional, porque la misma "no regula ni consagrada un régimen jurídico para las apuestas, sino que se limita a crear y regular un impuesto sobre las apuestas que se encuentren lícitamente establecidas o llegaren a establecer en jurisdicción de esta Municipalidad", no puede un Juez inferior como la Corte Superior Segunda, decidir –como lo ha hecho– que al dictarse esa Ordenanza hay una "interferencia de este organismo (el Concejo Municipal) en materia que corresponde a la entera competencia del Poder Nacional, según el ordinal 24º del artículo 136 de la Constitución Nacional", sin violar la cosa juzgada constitucional, lo que, en nuestro criterio, vicia el respectivo fallo, y haría procedente un recurso de casación conforme al artículo 420, ordinal 3º del Código de Procedimiento Civil.

En efecto, el valor de la sentencia de la Corte Suprema de Justicia desestimatoria de un recurso por inconstitucionalidad, como es la indicada de fecha 14 de noviembre de 1963, es evidentemente *erga omnes.* A este respecto, José Guillermo Andueza ha señalado claramente que "cuando la Corte Federal declara sin lugar el recurso por no contener el acto estatal impugnado los vicios denunciados, esta decisión no podrá ser revisada por gozar de

las características de toda sentencia que produce cosa juzgada, la indiscutibilidad y la inmutabilidad. Por tanto, los Tribunales de Instancia deberán desechar cualquier excepción de inconstitucionalidad, porque si no lo hacen ello implicaría ir contra la cosa juzgada *erga omnes* de que la ley es constitucional" (vid. J. G. Anzuela, La Jurisdicción Constitucional en el Derecho Venezolano, Caracas, 1955, pág. 99).

Esta doctrina, por otra parte, ha sido acogida recientemente por la Corte Suprema de Justicia en la sentencia de 5 de mayo de 1966, al señalar lo siguiente:

"También opuso la Procuraduría General de la República, para su decisión previa en la sentencia, la excepción de cosa juzgada, porque, al decir de su titular, el recurso ratificado en el presente juicio por los apoderados de la Municipalidad fue declarado sin lugar por la Corte Federal y de Casación, en Sala Político-Administrativa el 13 de junio de 1938, mediante sentencia con efecto *erga omnes* publicada bajo el Nº 17, en la página 229 (Tomo I) de la Memoria de dicha Corte correspondiente al año de 1939.

La Corte observa:

Es absolutamente cierto el hecho invocado por la Procuraduría General de la República de que el 13 de junio de 1938 la extinguida Corte Federal y de Casación dictó sentencia declarando sin lugar la acción de inconstitucionalidad de los artículos 11, 14 y 16 de la Ley Orgánica del Distrito Federal que la Municipalidad del mismo Distrito había promovido con fecha 1º de octubre de 1937, tal como consta de las páginas 229 y 234 del Tomo I de la Memoria de la Corte Federal y de Casación presentada al Congreso en el año de 1939.

De manera que es *preciso analizar si dicha sentencia tiene o no efectos de cosa juzgada con respecto a esta nueva demanda de inconstitucionalidad intentada por la misma Municipalidad, de* lo *cual depende la prosperidad o rechazo de la excepción en estudio.*

La expresada sentencia, dictada por la Corte Federal y de Casación el día 13 de junio de 1938, llegó, después de una extensa motivación, a la conclusión de que "el Poder Federal, al sancionar la Ley Orgánica del Distrito Federal, se ha mantenido en el radio de sus atribuciones y facultades constitucionales y legales, o sea, dentro de los límites que le señala el Poder Legislativo Nacional al respecto y la Constitución Nacional; y establece, igualmente, la Corte que las atribuciones, facultades y deberes que dicha Ley señala al Concejo Municipal, se ajustan, según los preceptos citados, a los expresados límites constitucionales".

El dispositivo de dicha sentencia fue, consecuentemente, la *declaratoria sin lugar de la demanda de inconstitucionalidad.*

Como es sabido, los elementos esenciales determinantes de la cosa juzgada se resumen en la *triple identidad que debe existir entre los dos juicios en cuanto a las personas, cosa demandada y causa de pedir, o* para decirlo en los términos contenidos en el artículo 1.395 del Código Civil, "es necesario que la cosa demandada sea la misma; que la nueva demanda esté fundada sobre la misma causa; que esa entre las mismas partes, y que éstas vengan al juicio con el mismo carácter que en el anterior".

Con respecto al requisito de la identidad subjetiva, se observa que *la acción de inconstitucionalidad no se promueve para que la sentencia que la declare tenga eficacia frente a determinada o determinadas personas, sino que con ella se plantea un problema de puro derecho objetivo:* la pretendida colisión de un acto estatal con el orden jurídico constitucional, y por esta razón no existe propiamente en el proceso *una parte demandada* y cuya identidad sea necesario establecer a los efectos de la excepción de cosa juzgada opuesta en un proceso diferente.

Y en cuanto atañe a la parte demandante, su identidad aparece en todo caso, pues conforme a lo antes establecido, la acción de inconstitucionalidad es de carácter público o popular, por lo que *siempre será ejercida en nombre de la colectividad venezolana organizada en un estado democrático de derecho.*

De modo que en el presente caso aparece cumplida la exigencia legal sobre *la identidad de personas conforme a lo expuesto,* tanto más que en ambos juicios (el actual y el decidido por sentencia de 13 de junio de 1938) la acción ha sido promovida por la Municipalidad del Distrito Federal.

En cuanto al requisito de *identidad de la cosa demandada,* otro de los elementos esenciales de la cosa juzgada, se observa que también aparece cumplido, pues es absoluta la identidad objetiva entre ambos juicios. En efecto, la sentencia pronunciada por la Corte Federal y de Casación en la mencionada fecha de 13 de julio de 1938, *resolvió la demanda que la Municipalidad del Distrito Federal promovió para impugnar la constitucionalidad de los artículos 11, 14 y 16 de la Ley Orgánica del Distrito Federal, o sea que la materia o cosa discutida en aquella oportunidad comprende la controvertida en este juicio que tuvo su origen en la demanda que la misma Municipalidad ha intentado para que se declare la inconstitucionalidad de la parte final del artículo 11 y de todo el artículo 14 de la citada Ley Orgánica.*

Y en cuanto al requisito de que la demanda esté fundada en la *misma causa,* también concurre en el caso concreto, pues en ambas demandas el *argumento básico que fundamenta la causa de pedir es el de que los artículos legales impugnados cercenan* o *contradicen la autonomía municipal consagrada en la Carta Fundamental.*

Es de observar que los mismos apoderados de la Municipalidad demandante *aceptan la identidad objetiva* y causal entre la demanda actual y la antigua, aunque ellos estimaron erróneamente que no había llegado a intentarse la

acción ordenada por dicha Municipalidad en 1937, como aparece de documento acompañado al libelo.

En nada se desvirtúan las conclusiones establecidas en esta sentencia sobre el cumplimento de los requisitos de la identidad objetiva y de la identidad de causa, por la circunstancia de que la Constitución Nacional vigente no sea la misma que regía para la época en que introducida la primera demanda, pues si bien son distintas las numeraciones de los textos constitucionales que tanto en una como otra demanda se pretende contradichos por las disposiciones aludidas de la Ley Orgánica del Distrito Federal, el contenido normativo de las disposiciones constitucionales que se pretende desconocido por dicha Ley es idéntico en ambas Constituciones, incluso conservándose casi siempre la misma expresión terminológica. No hay duda, pues, que los preceptos constitucionales analizados en la mencionada sentencia del 13 de junio de 1938, correspondientes a la Constitución Nacional de 1936, son idénticos en su esencia a los preceptos de la Constitución en vigor desde 1961 que la actora ha estimado vulnerados por las disposiciones legales a que se refiere la demanda.

Como consecuencia de lo expuesto, y en atención a que las *sentencias que deciden los recursos objetivos de inconstitucionalidad tienen efectos erga omnes esta Corte llega a la conclusión de que la sentencia dictada por la Corte Federal y de Casación al 13 de junio de 1938, en que se declaró sin lugar la demanda de inconstitucionalidad* de los artículos 11, 14 y 16 de la Ley Orgánica del Distrito Federal, *tiene efectos de cosa juzgada* con respecto a la presente demanda en que se ha impugnado la constitucionalidad del artículo 11, *in fine,* y artículo 14 de la misma Ley Orgánica". (Subrayados nuestros).

Por tanto, y considerándose a la sentencia de la Corte Suprema de fecha 14 de noviembre de 1963, por la cual se declaró *sin lugar* el recurso de inconstitucionalidad intentado por el Instituto Nacional de Hipódromos contra la Ordenanza del Impuesto sobre Apuestas Lícitas por la pretendida colisión de la misma con el artículo 136, ordinal 24º de la Constitución, con *valor de cosa juzgada,* no podía la Corte Superior Segunda en el fallo recurrido, sin violar y quebrantar esa cosa juzgada, declarar la existencia de una ''interferencia" del Concejo Municipal al dictar la Ordenanza señalada "en materia que corresponde a la entera competencia del Poder Nacional, según el Ordinal 24º del artículo 136 de la Constitución Nacional", por lo que, repetimos, consideramos que el referido fallo podría ser casado conforme lo establecido en el artículo 420, ordinal 3º.

Pero debe señalarse, además, que en cuanto a la facultad impositiva de la Municipalidad, la antigua Corte Federal en la referida sentencia de 21 de diciembre de 1960 (a la cual remite el indicado fallo de la Corte Suprema de Justicia de 14 de noviembre de 1963), concluyó, después de extensos razonamientos, declarando sin lugar la acción de inconstitucionalidad intentada contra la referida Ordenanza por el Dr. Martín Ayala Aguerrevere, con los siguientes argumentos:

> "Por consiguiente, al elaborar el Concejo Municipal la Ordenanza de Impuesto sobre las Apuestas Lícitas, que se contrae a aquellas que se pacten con motivo de los espectáculos públicos permitidos en jurisdicción del Distrito Federal, actuó dentro de las normas constitucionales que le atribuyen facultad, como institución pública autónoma, para establecer su régimen fiscal y organizar y administrar sus rentas e ingresos provenientes de los ramos que se señalan en el ordinal 4º del artículo 21 de la Constitución, derecho que ha reglamentado la Municipalidad del Distrito Federal en los términos, formas y condiciones que se expresan en la referida Ordenanza, y con la cual se ha perseguido una doble finalidad: recabar mayor renta para la Hacienda Municipal y reprimir en parte el hábito del juego, cuyo exceso es evidentemente nocivo en todo medio social".

Y luego la Corte, en la referida sentencia, concluyó con lo siguiente: "Por no haber sido planteado en la solicitud de nulidad, ni estar relacionado con el problema de la misma, la Corte se abstiene de resolver el alegato que hace el actor en sus informes, al sostener, por las razones que allí expone, que las disposiciones de la referida Ordenanza no pueden ser aplicadas al Instituto Nacional de Hipódromos. *De ser cierta la tesis del demandante en este sentido, ello ocasionaría una exención de dicho Instituto frente al impuesto en referencia, mas no la nulidad de la Ordenanza que consagra la imposición"*.

Ahora bien, ante este criterio de la Corte, de que dado el supuesto negado de que la Ordenanza referida le fuera inaplicable al Instituto Nacional de Hipódromos, en cuanto a la creación de la obligación de retener, ello sólo sería posible porque exista una *exención* para éste, y no porque la Ordenanza sea inconstitucional, y menos aún porque exista, como lo ha dicho el fallo recurrido, "una interferencia manifiesta del Poder Municipal en la esfera de actividad del Poder Nacional, en el aspecto relativo a la pretensión de aquél de aplicarla al Instituto Nacional de Hipódromos". Por ello, consideramos que el referido fallo quebranta nuevamente la cosa juzgada establecida esta vez en la sentencia referida de la Corte Federal de 21 de diciembre de 1960.

Por otra parte, y siguiendo el criterio de la Corte en dicha sentencia, si la única forma de sostener la inaplicabilidad de la Ordenanza al Instituto Nacional de Hipódromos sería basándose en la existencia de una exención para éste de retener los impuestos que gravan a los apostadores, es necesarios señalar que la misma no ha sido establecida, ni en la referida Ordenanza ni en ningún otro dispositivo legal nacional ni municipal.

V

Por último, el fallo comentado de la Corte Superior Segunda en lo Civil y Mercantil de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda, podría también, en nuestro criterio, ser casado en virtud del artículo 421, ordinal 1º porque de parte de los jueces sentenciadores ha habido abuso de poder por incompetencia en razón de la materia, pues no se atuvieron a las competencias

indicadas en los artículos 7 y 80 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, habiéndose violado, como consecuencia, los referidos artículos de la Ley Orgánica del Poder Judicial y el artículo 7, ordinal 9º de la Ley Orgánica de la Corte Federal, pudiendo proceder también el recurso por infracción de Ley expresa conforme al artículo 420, ordinal 4º del referido Código.

En efecto, es necesario observar que la demanda que dio origen al proceso tiene su fundamento en los actos administrativos municipales de liquidación de los impuestos que el Instituto Nacional de Hipódromos debía haber retenido, conforme a la Ordenanza ya citada, acompañándose en aquella oportunidad a la demanda, las respectivas planillas de liquidación por la cantidad de Bs. 18.522.544,80. Ahora bien, por tratarse de actos administrativos, si el Instituto obligado no estaba conforme con lo liquidado o se consideraba exento de la obligación de retener, debió acudir ante la Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa, conforme lo exigen los artículos 206 y 215, ordinal 7º de la Constitución, y artículo 7º, ordinal 9º de la Ley Orgánica de la Corte Federal, para demandar la nulidad de los mismos y para, como consecuencia, dirimir la pretendida controversia sobre aplicabilidad de la Ordenanza al Instituto. Sin embargo, el Instituto Nacional de Hipódromos no recurrió a la vía contencioso-administrativa en la oportunidad legal, por lo que los actos administrativos de liquidación quedaron firmes y con el carácter de títulos ejecutivos (véase nuestro trabajo, Aspectos de la Ejecutividad y Ejecutoriedad de los actos administrativos fiscales y la aplicación del principio "solve et repete", en Revista "Control Fiscal", Caracas, Nº 33, 1965, págs. 17 y sig.), conforme a los artículos 3º, 20 y 23 de la Ordenanza sobre Hacienda Municipal del Distrito Federal y conforme al artículo 4º de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional en concordancia con el artículo 233 de la Constitución Nacional. Habiendo quedado definitivamente firmes los actos administrativos de liquidación, y firme también sus efectos, por no haber el Instituto Nacional de Hipódromos agotado las vías legales de impugnación contencioso-administrativa puestas a su disposición por el Ordenamiento jurídico, es evidente que sólo podía haber replanteado el problema de la ilegalidad de los referidos actos de liquidación en virtud del alegato de la aplicabilidad o inaplicabilidad de la Ordenanza al Instituto, por vía de la excepción de ilegalidad regulada en el ordinal 9º del artículo 7º de la Ley Orgánica de la Corte. Y en este supuesto, si se hubiere opuesto dicha excepción –lo que no se hizo durante el proceso–, la competencia para conocer de ella hubiese correspondido en todo caso a la Corte Suprema de Justicia en virtud de la norma referida, por lo que el juez hubiese tenido que declinar su competencia.

Ahora bien, en el juicio que concluyó con el fallo que se comenta no sólo no fue opuesta por el Instituto Nacional de Hipódromos, como excepción, la ilegalidad de las planillas de liquidación cuyo cobro dio origen a la demanda –caso en el cual hubiese procedido la declinatoria de Jurisdicción–, sino que la Corte Superior Segunda entró a decidir sobre la aplicabilidad e inaplicabilidad de la Ordenanza, lo que en definitiva configura una decisión sobre la legalidad e ilegalidad

de los actos de liquidación, actuando en esta forma, en evidente incompetencia por razón de la materia, y violando los artículos 7 y 88 de la Ley Orgánica del Poder Judicial que reservan la competencia de esta Corte a las materias civiles y mercantiles, y el artículo 9, ordinal 7º de la Ley Orgánica de la Corte Federal que atribuye en forma exclusiva a la hoy Corte Suprema de Justicia en Sala Politico-Administratíva competencia para conocer por vía de acción o de excepción sobre la legalidad de los actos administrativos de los órganos de las diversas ramas del Poder Público.

Caracas, mayo de 1966.

Allan-Randolph Brewer C.

8. LAS CESIONES OBLIGATORIAS DE PROPIEDAD PRIVADA A LOS ENTES PÚBLICOS POR RAZÓN DE URBANISMO, CON ESPECIAL REFERENCIA A LAS ÁREAS VERDES, ÁREAS EDUCACIONALES Y CALLES

I. LAS LIMITACIONES A LA PROPIEDAD PRIVADA POR RAZONES DE URBANISMO

En el campo urbano, la función social que debe cumplir el derecho de propiedad de acuerdo con la Constitución,[1] se concretiza indudablemente en una "función urbanística",[2] que permite al legislador el establecimiento de limitaciones, obligaciones, restricciones y contribuciones sobre la propiedad, por razón de interés urbanístico.

En esta forma, la propiedad privada del suelo urbano está muy lejos de ser una propiedad absoluta e ilimitada. Al contrario, ha sido quizás la "función urbanística" uno de los elementos que más ha contribuido en el mundo contemporáneo a la transformación radical del derecho de propiedad.

Con el establecimiento de esta función, como lo ha señalado J. Martín Blanco, se ha dado "el golpe de gracia a la tradicional dogmática del derecho de propiedad, y puede decirse que, a través de su regulación, este derecho subjetivo pierde definitivamente su rango o valor de concepto rector del mundo jurídico de los derechos reales".[3]

La propiedad del suelo urbano, en particular, ha venido sufriendo un progresivo e innegable "vaciamiento de su contenido",[4] a través del establecimiento sucesivo de regulaciones, limitaciones, restricciones, obligaciones y contribuciones

---

1 Artículo 99.

2 Cfr. José Martín Blanco, "Legislación Urbanística y Derecho Privado. Ideas sobre el derecho urbanístico" en *Revista de Derecho Privado,* Tomo XLVI, Madrid, 1962, p. 24.

3 *Loe. cit.* p. 24.

en diversas leyes nacionales y locales, en los respectivos ámbitos de competencia nacional y municipal, que en muchos casos conducen inclusive a la cesión obligatoria de la propiedad particular a los entes públicos, sin que medie indemnización alguna.

Por otra parte, es de destacar que dejando a un lado la posibilidad de que el Estado expropie la propiedad privada con fines urbanísticos,[5] que indudablemente son fines de utilidad pública e interés social, en el ordenamiento jurídico venezolano, todas las otras restricciones, limitaciones y obligaciones impuestas a la propiedad del suelo por razones urbanísticas no son sino meras limitaciones legales a la propiedad, que por tanto, conforman el contenido normal de la propiedad y que no dan derecho a indemnización.[6] Por ello preferimos hablar respecto de las mismas, de "limitaciones legales" a la propiedad, en lugar de utilizar la terminología privatista de "servidumbre" –aun cuando sea la de "servidumbre administrativa"– pues la idea de servidumbre, de acuerdo a nuestro Código Civil, implica siempre una relación bilateral entre propietarios de dos fundos –uno dominante y otro sirviente– relación, que no existe en las limitaciones legales a la propiedad.[7]

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que la servidumbre es, por esencia, una derogación del régimen normal de la propiedad, constituida en base al principio de la libertad de los fundos; mientras que la limitación impuesta por la ley *a todos* los predios que se encuentren en determinadas condiciones, señala los *contornos normales* del dominio, y constituye, precisamente, el derecho común de la propiedad.[8]

En este sentido, entre las principales limitaciones legales a la propiedad privada por razón de urbanismo se encuentran las siguientes:

1. En primer lugar, las limitaciones que se establecen al uso del derecho de propiedad, derivadas de la policía urbanística, por ejemplo la necesidad de un permiso Municipal previo para construir.[9]

---

4 Cfr. J. L. González-Berenger y Urrutia, "Nuevas intervenciones en la propiedad privada por motivos urbanísticos", en *Revista de Estudios de la Vida Local,* Año XXII, N':' 132, Madrid, 1963, p. 852.

5 Artículo 101 de la Constitución.

6 Cfr. Jesús González Pérez, *Comentarios a la Ley del Suelo,* Madrid, 1968, pp, 423 y SS.

7 *V* en relación a las denominadas servidumbres de urbanismo G-C Henriot et P. Rosillon, *Les Servitudes de Droit Privé* et du Droit Public, París, 1969, pp. 323 y ss.; *Proprieté et Urbanisme,* Travaux du 2 Colloque International del'Urbanisme le Toulouse, Dalloz, París, 1968, pp. 232 y ss.

8 Cfr. Alberto Tamayo, *El Derecho real de Servidumbre,* Barcelona, 1965, pp. 99 y 100.

9 Artículo 16 de la Ordenanza sobre Arquitectura, Urbanismo y Construcciones en general del Distrito Federal.

2. En segundo lugar, las limitaciones que afectan la facultad de uso del derecho de propiedad en relación a la densidad, altura y forma de las construcciones;[10] y en relación a la proximidad del dominio público.[11]

3. En tercer lugar, las obligaciones *non aedificandi* que se establecen a la propiedad por razón de Urbanismo. Por ejemplo la que establece el artículo 122 de la Ordenanza sobre Arquitectura, Urbanismo y Construcciones en general, del Distrito Federal, al prescribir que "la construcción de edificios está permitida dentro del área acusada como área utilizable, y fuera de ésta, *sólo se permitirán jardines u obras de ornato* de carácter accesorio o provisional, de alumbrado, de acueducto u otras obras de saneamiento" o la que establece el artículo 49 de la misma ordenanza al prohibir que se levanten construcciones en "zonas de reforestación y agrícolas", o la que se prevé en el artículo 84, letra ''g'' de la misma Ordenanza que prohíbe la instalación de toldos "en el área que haya sido definida en el permiso original del edificio como estacionamiento, área de recreo infantil o área verde".

4. En cuarto lugar, las limitaciones al uso del derecho de propiedad al exigirse la destinación para determinados usos (por ejemplo, escuelas o campos de juego) de ciertas áreas de la propiedad.[12]

5. En quinto lugar, las limitaciones al disfrute de la propiedad urbana derivadas de la regulación de los cánones máximos de arrendamiento establecidos en la Ley de Regulación de Alquileres de 1960.

6. Por último, y en sexto lugar, deben destacarse las limitaciones a la titularidad del derecho de propiedad que implican la cesión obligatoria a los entes públicos nacionales y municipales de parte de la propiedad privada, en los casos de urbanización y parcelamientos, para ser destinados a escuelas y a vías de comunicación (calles y avenidas) y a parques, plazas y jardines de carácter público. En esta limitación se incluyen parte de las áreas verdes públicas que junto con los inmuebles destinados a escuelas y vías de comunicación constituyen el objeto de este estudio.

II LAS CESIONES OBLIGATORIAS DEL SUELO URBANO DE PROPIEDAD PRIVADA A LOS ENTES MUNICIPALES POR RAZONES URBANÍSTICAS

1. Las cesiones de bienes afectados al uso público

Dentro de las limitaciones legales a la propiedad privada por razón de Urbanismo, indudablemente que se destacan las cesiones obligatorias de parte de su propiedad, que un particular urbanizador debe hacer a los entes públicos mu-

10 Ordenanzas de Zonificación.

11 Artículo 700 del Código Civil, por ejemplo.

12 Artículo 120 de la Ordenanza sobre Arquitectura, Urbanismo y construcciones en general.

nicipales, con el objeto de construir las calles y avenidas, y los parques, plazas y jardines públicos. Es decir, se trata siempre de cesiones de bienes que han de estar destinados o afectados al *uso público.*

En efecto, en las "Disposiciones generales sobre Urbanismo" de la Ordenanza sobre Arquitectura, Urbanismo y Construcciones en general del Distrito Federal, se establece expresamente que "Toda persona natural o jurídica, que se proponga urbanizar o parcelar, debe fijar inicialmente un plazo máximo para la construcción de los servicios públicos *y para la entrega a la Municipalidad de las avenidas, calles, plazas,* ramales de cloacas, instalaciones de alumbrado público y demás construcciones que por *su origen, naturaleza y destino no sean de propiedad particular sino que correspondan al uso público,* así como también los acueductos y las fuentes que los alimentan, *para que ella los administre como bienes del Municipio, sin que éste tenga que indemnizar nada al respecto".* Estas circunstancias, según la Ordenanza, deben ser consideradas por la Dirección de Obras Municipales y de ser aceptadas por ésta, así se hará constar en el correspondiente permiso para urbanizar o parcelar.

Esta norma ha sido tradicional en la legislación municipal, y en la Ordenanza de Arquitectura, Urbanismo y Construcciones en general de 1 de abril de 1942, por ejemplo, estaba redactada así: (artículo 126) *"Concluida la urbanización,* las avenidas, calles, plazas, los ramales de cloacas y demás construcciones *que por su origen, naturaleza y destino no sean de propiedad particular sino que* correspondan al uso público, así como también los acueductos y fuentes que los alimentan, *quedarán bajo la inmediata jurisdicción de la Municipalidad del Distrito Federal, para que los administre como bienes del Municipio, sin que tenga que indemnizar nada por este respecto".*

Es de destacar que conforme a la norma de la Ordenanza de 1942 el traslado del dominio o la cesión obligatoria, se producía al concluir la urbanización, y abarcaba bienes que por su naturaleza, origen y destino pasaban a ser bienes del *dominio público de uso público.*

Por tanto, no sólo era necesario que se construyera la urbanización, sino que se concluyera su construcción, para que se produjera la afectación de los bienes al uso público y por tanto para que se hiciese efectiva la cesión obligatoria. Desde la Ordenanza de 1958, en cambio, se estableció que *la oportunidad* para que se produzca la cesión obligatoria debe ser fijada por el Urbanizador inicialmente, es decir, al iniciar la construcción de la urbanización conforme al permiso otorgado por la Municipalidad.

Pero la reforma de la Ordenanza en 1958, indudablemente motivada por los abusos cometidos por urbanizadores en la venta y construcción de áreas previstas como verdes o no edificables en los planos de varias urbanizaciones de Caracas,[13] agregó un nuevo elemento a la cesión obligatoria de bienes de propiedad

[13] *V* por ejemplo, los documentos de la Sindicatura Municipal del Distrito Federal en *Compilación Municipal, Dictámenes de la Sindicatura Municipal,* Tomo V, Caracas, 1967, pp. 98 y ss.

particular a la Municipalidad, que abarca áreas que, aún cuando no se señala expresamente, también son áreas de carácter público, aún cuando no necesariamente afectadas al *uso público:* áreas verdes públicas, parques públicos, jardines públicos, escuelas públicas y campos deportivos públicos.

En efecto, el artículo 101 de la Ordenanza, incluida en el mismo Capítulo XI sobre Disposiciones Generales de Urbanismo, establece expresamente que (para ser otorgado el permiso de urbanizar o parcelar, la Dirección de Obras Municipales exigirá *la entrega inmediata por documento registrado, de los terrenos destinados a áreas verdes, parques, jardines, escuelas y campos deportivos* debidamente deslindados".

En este caso, la cesión obligatoria –se insiste– no abarca *bienes* necesariamente de uso público, y en todo caso debe efectuarse aún *antes de que se otorgue el permiso* de urbanizar o parcelar mediante documento registrado.

Debe aclararse, en todo caso, que la cesión obligatoria no abarca todas las áreas verdes, todos los campos deportivos o todas las escuelas de una urbanización o parcelamiento, sino solo las áreas verdes públicas, los campos deportivos públicos y las escuelas públicas. Un campo deportivo, un colegio privado, por ejemplo, o un inmueble destinado a una escuela privada, no tienen por qué ser cedidos a la Municipalidad.

De acuerdo a los señalados artículos 101 y 112 de la Ordenanza de 1973, entonces, antes de que se otorgue el permiso respectivo, deben cederse a la Municipalidad *"los terrenos destinados a áreas verdes, parques, jardines, escuelas y campos deportivos"* mediante *documento registrado;* y en el permiso de urbanización debe hacerse constar los bienes del dominio público de *uso público* que deben ser cedidos posteriormente a la Municipalidad, sin que medie indemnización. Indudablemente que esta limitación de la propiedad particular, que afecta su misma titularidad, va más allá de las regulaciones y limitaciones al uso e inclusive de las obligaciones *non aedificandi.* Aquí se trata de una cesión obligatoria de parte de la propiedad privada a un ente público sin que medie el procedimiento expropiatorio –única forma de cesión forzosa de la propiedad privada a los entes públicos de acuerdo a nuestra Constitución– y sin indemnización alguna.

El fundamento de estas cesiones forzosas, es indudable que debe situarse en una especie de contrapartida debida por el urbanizador por el mayor valor que el proceso de urbanización o parcelamiento dará al suelo urbano; se trata, en definitiva, de una contribución en especie, mal regulada, como tal, en el ordenamiento urbanístico. Sin embargo, este fundamento es, indudablemente, la única forma de mantener una adecuación a la Constitución de dicha norma.

En efecto, al autorizarse la construcción de una urbanización o el desarrollo de un parcelamiento, es indudable que el valor del suelo urbano propiedad del urbanizador aumentará considerablemente. No existiendo en nuestra legislación urbanística contribuciones especiales por plusvalía –salvo la prevista en la ley de Expropiación por causa de utilidad pública o interés social en los casos de expro-

piaciones para la construcción de obras públicas– una vía indirecta adoptada por el legislador municipal para hacer contribuir hacia fines públicos parte de dicho mayor valor, es la imposición al propietario de la urbanización de dos obligaciones fundamentales: En primer lugar, la de correr con el costo de la urbanización, pues es el propietario urbanizador quien deberá construir, a sus expensas, todos los elementos esenciales de carácter público de la urbanización (por ejemplo, calles, avenidas, plazas, instalaciones para la distribución de aguas blancas y para la recolección de aguas negras y de lluvia; e instalaciones para la prestación del servicio de alumbrado público, para la distribución de energía eléctrica y para el servicio de teléfonos); y en segundo lugar, la cesión obligatoria y gratuita a la Municipalidad, de los bienes del dominio público municipal (calles, avenidas, plazas y jardines públicas) o afectados a los servicios públicos (conductores de aguas negras y de lluvia, y de cables para los servicios de teléfonos y electricidad, por ejemplo) .

Este principio de la cesión obligatoria de terrenos de propiedad particular al Municipio como mecanismo indirecto de contribución al interés público debido al mayor valor que el proceso de urbanización reporta al particular, sólo regulado parcialmente en el derecho venezolano, ha sido objeto de regulaciones precisas en recientes legislaciones urbanísticas como la contenida en la Ley de Régimen de Suelo española. Dicha ley expresamente señalaba que ‘’los propietarios de fincas emplazadas en sectores que fueren objeto de urbanización deberán subvenir a la misma en justa compensación a los beneficios que su ejecución habrá de reportarles, *mediante la cesión de terrenos libres de gravámenes y costeamiento de las obras,* del modo y en la proporción establecidos al regular cada sistema de ejecución de los planes ...”,[14] aclarando, además, que *“el terreno vial* que los propietarios habrán de *ceder gratuitamente* será para cada manzana el correspondiente a la mitad de la anchura de la vía pública en todo el frente de su alienación “y que” *el terreno destinado a parques y jardines públicos de aportación obligatoria* para los propietarios, será igual al que represente una décima parte de la superficie edificable del sector para cuyo servicio se establezca”.[15]

En el sistema italiano también se regula la “cesión gratuita” de los terrenos necesarios para obras de urbanización primaria (vías residenciales, espacios para estacionamiento y aparcamiento, alcantarillado, red de suministro de agua, red de distribución de energía eléctrica y de gas, alumbrado público, zonas verdes), en la *Ley Urbanística* del 17 de agosto de 19*54* modificada por la del 6 de agosto de 1967 en concordancia con la ley del 29 de septiembre de 1964.[16]

A diferencia del sistema de cesiones obligatorias de terrenos en el sistema español, e italiano, como mecanismo para hacer que la plusvalía que adquieren

---

14 Artículo 114.

15 Artículo 116.

16 *V* dicha legislación en la *Revista de Derechos Urbanísticos;* N *5,* octubre-noviembre 1967, p. 153.

los inmuebles con motivo de la urbanización revierta a la comunidad,[17] el sistema Francés no establece nada al respecto, rigiendo el mecanismo expropiatorio para los casos en que deban afectarse determinados inmuebles a vías de comunicación públicas o a espacios libres o áreas verdes de carácter público, previstos en los planes de urbanismo.[18]

Una última consideración respecto de la cesión obligatoria de inmuebles de propiedad particular a la Municipalidad para su destino a bienes del dominio público en el Derecho Venezolano, y es la de la constitucionalidad de dicha medida. Ciertamente que la Constitución, al garantizar el derecho de propiedad, señala que en virtud de su función social (en este caso, función urbanística), está sometida a las restricciones, contribuciones y obligaciones establecidas por la Ley.[19]

Sin embargo, prohibida como está la confiscación,[20] toda la cesión obligatoria del derecho de propiedad a un ente público debe hacerse a través del procedimiento expropiatorio, o de los otros admitidos por la Constitución o la Ley, es decir, mediante sentencia firme y el pago de una justa indemnización,[21] salvo en los casos de reversión o de medidas sancionatorias. Por tanto, toda cesión obligatoria y forzosa de propiedad privada al Estado o a los entes públicos sin que medie indemnización y sin que se siga el procedimiento expropiatorio, sería inconstitucional. Las cesiones obligatorias, sin indemnización, de propiedad privada a la Municipalidad para la apertura de calles, plazas y avenidas y para el establecimiento de áreas verdes públicas, en tal sentido, podrían ser consideradas como inconstitucional, y por tanto, los artículos 101 y 112 de la Ordenanza sobre Arquitectura, Urbanismo y Construcciones en general podrían considerarse como violatorios de los artículos 99 y 101 de la Constitución. El único argumento que permitiría mantener la constitucionalidad de dichas normas, tendría que basarse en la consideración de la cesión obligatoria de terrenos particulares a los entes municipales, como una forma indirecta de contribución en especie para hacer revertir a la colectividad –uso público– el mayor valor (plusvalía) que adquiere la propiedad del urbanizador, por el hecho de la urbanización autorizada por el ente municipal.

2. Ámbito de las cesiones obligatorias de inmuebles con destino a vías de comunicación

El proceso de determinación de las calles y avenidas de una urbanización, no sólo es previo al otorgamiento del permiso correspondiente para urbanizar o

---

17 Cfr. J. González Pérez, *Comentarios a la Ley del Siglo, cit,* pp. 662 y ss.; Martín Tejerizo: «las cesiones obligatorias en la Ley del Régimen del Suelo» en *Revista de Estudios de la Vida Local,* Madrid, 1956, p. 558 y ss.

18 Cfr. R. Allard et G. Kíenert, *Le Droit Administratíf du Domaine Public et de la voirie,* París, 1967, p. 329.

19 Artículo 99.

20 Artículo 102.

21 Artículo 101.

parcelar, sino que debe además formar parte del respectivo Plan de Urbanismo (Plano Regulador) .

En efecto, en el "procedimiento previo para parcelar terrenos previsto en el Capítulo XII de la Ordenanza sobre Arquitectura, Urbanismo y Construcciones en general, se exige que el anteproyecto respectivo debe "mostrar las calles y avenidas proyectadas" y dar los datos sobre el área de terrenos disponibles, "para vías de circulación;[22] y otro tanto debe hacerse en el proyecto respectivo.[23] En todo caso, se especifica que "del área de terreno utilizable, cualquiera que ésta sea, deberá disponerse a reservarse no menos de: 33% para calles y avenidas; y 15% para parques, jardines, campos de juegos y escuelas".[24]

En esta forma, y determinado en el proyecto de urbanización y parcelamiento las áreas destinadas a calles y avenidas, una vez aprobado este proyecto y ejecutadas las obras de urbanización, es indudable que dichas calles y avenidas han quedado afectadas al dominio público vial y la propiedad de las partes de los inmuebles afectados ha debido haber sido cedida a la Municipalidad en forma gratuita.

Sin embargo, debe quedar claro que la obligación de ceder gratuitamente determinados inmuebles a la Municipalidad para calles y avenidas, o para otros fines públicos, es una obligación que se establece para el propietario urbanizador como consecuencia de la urbanización permisada, y no abarca sino los inmuebles afectados a calles avenidas en el proyecto aprobado y permisado por la autoridad municipal. La obligación de ceder la propiedad al Estado, tiene por tanto, un límite y abarca unos inmuebles previamente determinados; y todo traspaso de dicho límite (33 %) así como toda afectación a vías públicas de otros inmuebles distintos, debe ser indemnizada por el Estado mediante el procedimiento expropiatorio. Tal como lo señala J. González Pérez respecto a las cesiones obligatorias por razones urbanísticas en el derecho español: "la gratuidad de la cesión *rige dentro de los límites normales*. Cuando se traspasan éstos, cuando el terreno destinado a viales y zonas verdes *excede* de lo que ha de considerarse una razonable proporción respecto de la zona edificable, el propietario vendrá obligado a la cesión, pero tendrá derecho a indemnización".[25]

Por tanto, si posteriormente al otorgamiento del permiso respectivo, y a la realización de las obras de urbanización, la Municipalidad construye, de hecho, una vía pública en lugar distinto a las originalmente previstas; o si dicha vía pública se construye en lugar distinto al originalmente permisado no habiéndose realizado las obras de urbanización permisadas; la Municipalidad deberá adquirir, mediante expropiación, indemnizando al propietario, el área de terreno

22 Artículo 116, letra b) y g).

23 Artículo 118, letra a).

24 Artículo 120.

25 *Op. cit.* p. 669.

necesaria para la construcción de la vía, y éste tendrá derecho a exigir y reclamar dicha indemnización.

Por otra parte, la obligación de cesión está condicionada por el acto administrativo de permiso de la urbanización. Sólo se concretizará dicha obligación, si la urbanización permisada se ejecuta. En cambio, si el acto administrativo que autoriza la cesión caduca y la urbanización permisada no se construye ni se realizan las obras de urbanismo autorizadas es indudable que la obligación de cesión desaparece totalmente pues es una obligación condicionada a que el permiso no caduque y a que la urbanización permisada se construya.

Por tanto, puede decirse que inclusive en los casos de calles y avenidas, a pesar de la afectación al uso público, la titularidad dominical de la Municipalidad sobre las mismas sólo surgirá cuando se efectúe la cesión conforme a las exigencias de la Ordenanza; permiso de urbanización aprobado y ejecución de dicho permiso por el urbanizador. Si no se construyó la urbanización permisada, y de hecho la autoridad municipal construyó una calle con otro trazado, los terrenos sobre la cual se construyó seguirán siendo de propiedad privada, aún cuando sin protección posesoria (interdictos) debido a la afectación al uso público.

III. LAS ÁREAS VERDES EN EL ORDENAMIENTO URBANÍSTICO

1. La determinación de las áreas verdes

A pesar de la extensa definición de términos que, para su aplicación e interpretación, recoge la Ordenanza sobre Arquitectura, Urbanismo y construcciones en general del Distrito Federal[26] la misma no define la expresión "área verde", a pesar de que la utiliza en diversas ocasiones.[27] Es solo la Ordenanza sobre Zonificación del Distrito Federal la que define las "áreas verdes" como las zonas "constituidas por aquellas áreas destinadas a parques, plazas, jardines, campos deportivos o recreacionales" , en las cuales "se permitirá la construcción, reconstrucción o modificación de edificaciones, que sean directamente complementarias de esta actividad".[28]

Las áreas verdes, por tanto, son zonas en las cuales existe la obligación *non aedificandi,* salvo por lo que se refiere a determinados tipos de construcciones directamente complementarias de los jardines, parques, plazas y campos deportivos o recreacionales.

No se trata por tanto, de áreas que necesariamente tienen que ser de propiedad municipal o del dominio público, sino que bien pueden estar constituidas como áreas verdes, inmuebles de propiedad privada. En la determinación de las áreas verdes que realiza la Ordenanza sobre Arquitectura, Urbanismo y

---

26 Artículo 287.

27 Por ejemplo, artículo 84 letra g) y artículo 101.

28 Artículo 207.

construcciones en general, se distinguen, por tanto, las áreas verdes públicas y las áreas verdes privadas.

En efecto, la citada Ordenanza define los términos de *"plaza"* y *"parques",* que la Ordenanza de Zonificación incluye dentro de las áreas verdes, en los siguientes términos: *"Parque":* Todo espacio arbolado de libre acceso a la comunidad y destinado a solaz de una población"; y *"Plaza":* Es un espacio libre que sirve de solaz público o que tiene por objeto descongestionar o regularizar el tránsito".

De acuerdo a estos dos términos, es indudable que dentro del concepto de área verde, existen áreas verdes públicas (parques y plazas) afectadas al uso público.

Pero indudablemente que el concepto de área verde no se agota en estas áreas verdes públicas, sino que también pueden haber *áreas verdes privadas:* no todo campo deportivo o recreacional está abierto y afectado al uso público; sino, al contrario, la norma con los campos deportivos y recreacionales, es que sean de propiedad privada (un colegio, por ejemplo), y de uso particular.

Por otra parte, es indudable que las denominadas por la misma Ordenanza sobre Arquitectura, Urbanismo y construcciones en general como "zonas de reforestación" y que señalen los planos reguladores,[29] se incluyen también dentro de las áreas verdes, puesto que en ellas no se puede construir o abrir calles. Asimismo, las áreas comprendidas entre los bordes superiores del cañón de las quebradas, en las cuales queda terminantemente prohibida la apertura de calles y la construcción de casas o edificios de cualquier clase[30] también puede considerarse como área verde. Se asimilarían también a las áreas verdes "todos los cerros y demás terrenos que por su condición topográfica así lo ameriten" aún cuando "en aquellas partes más próximas a los centros poblados la reforestación se hará en forma de parques públicos".[31] En general, éstas áreas verdes son áreas verdes privadas, porque abarcan propiedades particulares, aún cuando pueden convertirse en públicas cuando se construya un parque público.

Por otra parte, al regularse el ámbito de áreas verdes que toda población o urbanización deba tener, la Ordenanza citada es reiterativa: "Las ciudades y poblaciones deberán tener un mínimo de quince por ciento de su superficie dedicada a *parques, jardines públicos y campos de juegos";*[32] aclarando además en los casos de parcelamiento que "del área de terreno utilizable, cualquiera que ésta sea, deberá disponerse a reservarse no menos de 15% para *parques y jardines, campos de juego y escuelas*.[33]

---

29 Artículo 4.

30 Artículo 7.

31 Artículo 14.

32 Artículo 15.

33 Artículo 120.

En estos casos, las áreas verdes pueden ser tanto públicas como privadas, particularmente en relación a los campos de juego y los jardines; pero no necesariamente tienen que ser públicas. De allí que tenga sentido el artículo 207 de la Ordenanza de Zonificación del Distrito Federal, al establecer una obligación *non aedificandi,* que se destina, básicamente, a las áreas verdes privadas.

Por último, la Ordenanza señalada también emplea el término no "área verde" identificado completamente con las áreas verdes privadas (área no edificable en un terreno de propiedad particular sea debido a la densidad de construcción, sea debido al retiro obligatorio, y que se destina a jardines privados), al prohibir la instalación de toldo en el área que haya sido definida en el permiso original del edificio como estacionamiento, área de recreo infantil o *área verde".*[34]

Esto no significa por supuesto, que el área que haya sido definida en el permiso original de un edificio como área verde, tenga que estar afectada al uso público o sea de propiedad municipal. Al contrario, se trata de un área de propiedad privada con una limitación legal al uso.

2. Las clases de Áreas Verdes

De la enumeración anterior de las diversas referencias y determinaciones que sobre las áreas verdes hace el ordenamiento municipal del Distrito Federal, se deduce que el área verde, desde el punto de vista urbanístico, es un área arbolada o de reforestación en la cual existe ante todo una obligación *non aedificandi* que le impide al propietario, sea quien sea, efectuar construcciones y abrir calles. La determinación de una zona como área verde, equivale en la práctica, al establecimiento de una limitación legal a la propiedad, similar a la establecida en la Ley Forestal, de Suelos y Aguas respecto a las Zonas Protectoras y los Parques Nacionales. En estos casos, los inmuebles incluidos en el área verde pueden continuar siendo de propiedad particular, y si se los quiere afectar al uso público (solaz) deben ser adquiridos por la autoridad municipal, sea mediante expropiación, o mediante la cesión obligatoria.

En todo caso, parece conveniente insistir en esta distinción entre áreas verdes privadas y áreas verdes públicas que surge de la Ordenanza sobre Arquitectura, Urbanismo y construcciones en general.

A. Las Áreas Verdes Privadas

Constituyen áreas verdes privadas o de propiedad particular, según lo dispuesto en la Ordenanza de Zonificación, aquellas no afectadas a un uso público y destinadas más bien a jardines, campos recreacionales o deportivos[35] o zonas de reforestación sobre las cuales no se permitirá construcción, reconstrucción o modificación de edificios salvo los que sean directamente complementarios de

---

34 Artículo 84, letra.

35 Artículo 207.

esos jardines y campos deportivos o recreacionales. Se trata, por tanto, de terrenos de propiedad particular y de uso privado, sometidos a una limitación legal a la propiedad que implica una obligación de no edificar.

En una zona urbana, estas áreas verdes privadas son las siguientes:

a . En primer lugar, todas aquellas áreas comprendidas en una declaratoria de Parque Nacional o Zona Protectora conforme a la Ley Forestal de Suelos y Aguas. Conforme a esta Ley, en efecto las áreas situadas en Parques Nacionales sólo podrán utilizarse "para solaz y educación del público, para turismo e investigación científica"[36] y ''las limitaciones que la creación de un Parque Nacional en terrenos de propiedad privada, impongan al ejercicio de los derechos de ésta, *no causarán* ninguna indemnización".[37] Sólo excepcionalmente, el Ejecutivo Nacional podrá determinar para cada Parque Nacional las zonas de propiedad privada que serán objeto de expropiación.[38] En cuanto a las Zonas Protectoras, éstas son las que están en contorno a un manantial y de los lagos y lagunas; las zonas a ambos lados y paralelamente a las filas de las montañas y a los bordes inclinados de las mesetas; las zonas a ambas márgenes de los ríos y las que determine el Ejecutivo Nacional para la protección de Cuencas Hidrográficas, para la formación de cortinas rompe-viento, y para la regulación del clima y del medio ambiente.[39] En las zonas protectoras no se podrá destruir la vegetación en forma alguna",[40] y su declaratoria "tiene el carácter de limitación legal a la propiedad predial",[41] y no ocasionará obligación alguna para la Nación de indemnizar a los propietarios de las zonas afectadas".[42]

En estos casos de Parques Nacionales o Zonas Protectoras, las áreas de propiedad privada que abarquen, siguen siendo de propiedad privada, y se asimilan a las áreas verdes en cuanto a la obligación *non aedificandi.* En el caso del área urbana de Caracas, el Parque Nacional El Ávila abarca innumerables áreas de propiedad privada, y la Zona Protectora del Área Metropolitana de Caracas (Cinturón verde) establecida por Decreto Nº 1.046 de 19 de Julio de 1972, también limita la propiedad privada en grandes extensiones. En todos estos casos, urbanísticamente se está en presencia de casos de áreas verdes privadas.

Dentro de esta misma categoría de áreas verdes privadas están las denominadas en la Ordenanza sobre Arquitectura, Urbanismo y Construcciones en general del Distrito Federal,como "zonas de reforestación"[43] y las áreas comprendidas

36 Artículo 12.

37 Artículo 15.

38 Artículo *15.*

39 Artículo 17 y 18.

40 Artículo 19.

41 Artículo 19.

42 Artículo 20

43 Artículo 4.

entre los bordes superiores del cañón de las quebradas,[44] en las cuales queda prohibida toda construcción.

b) En segundo lugar, también se podrían considerar como áreas verdes privadas, todas aquellas así determinadas en un permiso de construcción dado a un inmueble y que se deben destinar a jardines, aún cuando de carácter privado. En este sentido es que el artículo 84, literal "g" de la Ordenanza utilizaba la expresión "área verde", y el artículo 122 utiliza el término "jardines".

e) En tercer lugar, se consideran como áreas verdes privadas todas aquellas zonas comprendidas dentro del 15% de superficie de una población o de una urbanización[45] que deban destinarse a campos de juegos privados (de un colegio privado, por ejemplo) o a jardines privados, y que por tanto no tienen que ser cedidos, en forma alguna, a la municipalidad.

d) En cuarto lugar, se consideran como áreas verdes privadas los terrenos de las urbanizaciones "que por su *condición topográfica así lo ameriten"*[46] y todas aquellas zonas de áreas verdes que no están destinadas al uso público y sobre las cuales, por tanto, la Municipalidad puede otorgar un permiso de uso, extensivo para reforestar, a los propietarios colindantes, *siempre que no hayan sido cedidos a la Municipalidad* conforme a lo previsto en el artículo 101 de la misma Ordenanza sobre Arquitectura, Urbanismo y Construcciones en general. Estas áreas verdes a partir de la reforma de la Ordenanza de 1958, deben ser cedidas gratuitamente y obligatoriamente a la Municipalidad por documento registrado.

En todo caso en que ello no se haga así, es decir, cuando no se opere el traslado del dominio a la Municipalidad mediante documento registrado, las áreas verdes referidas continúan siendo, áreas verdes privadas, propiedad del urbanizador, por supuesto, sometidas a una limitación *non aedificandi.*

En relación a esto, el Síndico Procurador Municipal en su exposición ante el Concejo Municipal del Distrito Federal del 24 de marzo de *1959* sobre la "Situación Jurídica de las Urbanizaciones del Distrito Federal", al referirse a la situación anterior a la Ordenanza de 1958, señalaba lo siguiente:

"Las áreas verdes se acostumbraba a recibirlas mediante documento autenticado que luego se lleva como escritura pública al registro, allí es donde está el registro de inmuebles. Para que una persona frente a un tercero sea propietaria de un bien inmueble, es necesario que aparezca como tal en el Registro Público, pero las zonas verdes recibidas por los Gobernadores de turno de la época de la dictadura mediante documento autenticado, que generalmente no eran registrados. Quién sabe cuántos terrenos pertenecientes a zonas verdes fueron vendidos por los mismos urbanizadores, porque hasta tanto el Registrador no tenga pruebas de

---

44 Artículo 7.

45 Artículos 15 y 120.

46 Artículo 14.

que un terreno pertenece a un ente público o privado, no tiene bases para impedir que los antiguos dueños sigan vendiéndolo. Recomendamos que las áreas verdes fuesen recibidas por el correspondiente documento público y así lo oficiamos al Gobernador".[47]

De allí que la Ordenanza, desde la reforma de 1958, contiene una norma[48] que exige que las áreas verdes sean entregadas por documento registrado a la Municipalidad, antes de que sea otorgado el permiso de urbanizar o parcelar. Por supuesto antes de la entrada en vigencia de la reforma de la Ordenanza de 1958, toda área verde no afectada al uso público que no fue cedida por documento registrado a la Municipalidad, y por tanto que no pasó a ser de propiedad municipal, era un área verde privada, sometida solamente a una limitación legal *non aedificandi,* pero en ningún momento podría ser considerada como un bien de la Municipalidad.

B. Las Áreas Verdes públicas

Por otra parte, constituyen áreas verdes públicas aquellas zonas de propiedad de un ente público, destinadas generalmente al uso público o a solaz del público.

En una zona urbana, estas áreas verdes públicas son las siguientes:

a) En primer lugar, las constituidas por los Parques Nacionales que abarcan inmuebles de propiedad pública, como ejemplo, el Parque del Este. Para la constitución de este Parque, el Ejecutivo Nacional expropió las áreas de propiedad privada que lo componen y creó, para administrarlo, el Instituto Autónomo Administración del Parque del Este, transformado recientemente en Instituto Nacional de Parques.

También se incluyen en esta categoría de áreas verdes públicas, aquellas áreas de otros Parques Nacionales, como el Parque del Ávila, que fueron adquiridas por el Estado. Es el caso por ejemplo de los terrenos del Teleférico de El Ávila en la parte alta de la montaña. Por último, también se incluirían en esta categoría, los parques públicos que se formen de acuerdo a lo previsto en el artículo 14 de la Ordenanza sobre Arquitectura, Urbanismo y Construcciones en general, siempre que la Municipalidad, por ejemplo, adquiera los terrenos que sean necesarios a ese fin.

b) En segundo lugar, todas aquellas áreas verdes que sin estar destinadas al uso público (por ejemplo las situadas en terrenos de las urbanizaciones que por su condición topográfica así lo ameriten, y hayan sido identificadas como tales en las Ordenanzas de zonificación o en los permisos de urbanización, *siempre que hayan sido cedidas* a la Municipalidad por documento registrado conforme

---

47 *V Compilación Municipal. Dictámenes de la Sindicatura Municipal.* Tomo V, Caracas, 1967, p. 107.

48 Artículo 101.

a lo previsto en el artículo 101 de la Ordenanza sobre Arquitectura, Urbanismo y construcciones en general del Distrito Federal.

c) En tercer lugar, las áreas verdes destinadas al uso público, es decir, los parques, plazas y jardines públicos que conforme al respectivo permiso de construcción de la urbanización por estar afectadas al uso público, deben caer bajo la jurisdicción de la Municipalidad para que los administre como bienes municipales, y no pueden ser de propiedad privada, conforme a lo previsto en el artículo 112 de la citada Ordenanza. En estos casos, a pesar de la afectación, debe producirse la cesión formal por documento público. En este caso, la afectación al uso público, conforme a lo previsto en el permiso de urbanización, produce la obligación de la cesión para que esta sea efectiva, resulta indispensable para que surja el dominio municipal, el que se produzca cesión por documento registrado. Por supuesto, esto está limitado a las áreas verdes de *uso público,* previstas y aprobadas en el permiso de urbanización, tal como las define la propia Ordenanza: *"Parque:* Todo espacio arbolado de *libre acceso a la comunidad y destinado a solaz de una población. Plaza:* Es el espacio libre *que sirve de solaz público* o que tiene por objeto descongestionar o regularizar el tránsito".[49]

d) En cuarto lugar, los terrenos destinados, en una urbanización, a escuelas públicas y campos Deportivos públicos, *siempre que hayan sido cedidos,* tal como lo exige el artículo 101 de la Ordenanza, mediante documento registrado a la Municipalidad.

De acuerdo con esta enumeración, por tanto, sólo pueden ser consideradas como áreas verdes de propiedad pública (áreas verdes públicas) las que hayan sido *cedidas formalmente al Estado,* conforme a las previsiones del respectivo permiso de Urbanización de acuerdo a lo previsto en los artículos 116, letra "g" y 118, letra "a" de la Ordenanza;[50] las que hayan sido adquiridas mediante expropiación; o las que estén destinadas (afectadas) al uso público, como las plazas o parques, de acuerdo a los planos de la urbanización respectiva,[51] que se trasladan a la Municipalidad en la oportunidad que se determine de acuerdo a lo previsto en el artículo 112 de la Ordenanza, mediante formal cesión.

No basta, pues para que exista una zona verde pública, el que una Ordenanza de zonificación prevea el uso de una zona como área verde: será indispensable para que esa zona sea área verde pública, el que sea cedida forzosamente o sea expropiada por la Municipalidad. Este es el caso, por ejemplo, de las áreas verdes declaradas en la Urbanización El Pinar, Sector el Paraíso, Parroquia San Juan de Caracas, mediante acuerdo del Concejo Municipal del Distrito Federal publicado en Gaceta Municipal Extraordinaria Nº 310 de 11 de abril de 1973. En este caso debe aplicarse el artículo 15 de la Ordenanza que exige que la Municipalidad dic-

---

49 Artículo 287.

50 Mediante cesión obligatoria por documento público, conforme al artículo 101 de la Ordenanza.

51 Artículos 116, letra g) y 118 letra a) de la Ordenanza.

te las medidas conducentes a la construcción de los parques o jardines públicos, lo más pronto posible, por supuesto, previa expropiación. De lo contrario, serán áreas verdes privadas, es decir, limitaciones a la propiedad privada que impide modificar las construcciones existentes.

3. La Adquisición de las Áreas Verdes por la Autoridad Municipal

En todo caso, para que una zona de terreno que pueda considerarse como área verde, sea de propiedad Municipal, el ente público debe haberlo *adquirido* por alguna de las maneras de adquirir la propiedad que establece la Ley.[52] Estas son, ante todo, las previstas en el Código Civil, y en particular, por sucesión, por efecto de los contratos y por medio de la prescripción.[53] Además, de acuerdo a lo previsto en el mismo artículo 796 del Código Civil, la propiedad puede ser adquirida "por la Ley", cuando, por ejemplo, es la propia ley la que declara unos bienes como del dominio público [53bis] y, por otra parte, conforme a la ley, en virtud de procedimiento expropiatorio conforme a lo previsto en el artículo 547 del Código Civil, en el artículo 101 de la Constitución y en la Ley de expropiación por causa de utilidad pública o social; y en virtud de las cesiones obligatorias que prevé la Ordenanza sobre Arquitectura, Urbanismo y construcciones en general, mientras no sea declarada nula. La confiscación, permitida excepcionalmente en materia de enriquecimiento ilícito,[54] en ningún caso sería una manera de adquisición de la propiedad por entes municipales, sino que estaría reservada a la República.

De lo anterior resulta que para que la Municipalidad del Distrito Federal, por ejemplo, adquiera la propiedad de un inmueble y pueda afectarlo al uso público, tiene que haber adquirido la propiedad necesariamente mediante alguna de las maneras de adquirir la propiedad; de lo contrario no se originaría la propiedad municipal.

En el caso de las Áreas Verdes, por ejemplo, si la Municipalidad no ha adquirido su propiedad mediante las maneras previstas en el Código Civil, solo tiene dos maneras de adquirirlas de acuerdo al Derecho Público que la rige: la expropiación y la cesión obligatoria. Precisemos en particular estas dos maneras de adquirir la propiedad municipal.

A. Las cesiones urbanísticas

Hemos señalado que de acuerdo a la Ordenanza de 1942, por ejemplo, las cesiones urbanísticas obligatorias de propiedad privada a la Municipalidad, estaba regulada en la forma siguiente:

---

52 *Cfr.* Yves Lenoir, *Les Domaines de l'Etat et des autres Collectivités Publiques,* París, 1966, pp. 111 y ss.

53 Artículo 796 ce.

53bis El caso, por ejemplo, de la declaratoria general de las aguas como del dominio público, *V* Allan R. Brewer-Carías *Derecho y Administración de las aguas y otros recursos naturales renovables,* Caracas, 1976, pp. 99 y ss.

54 Artículos 102 y 250 de la Constitución.

"Artículo 126. Concluida la Urbanización, las avenidas, calles, plazas, los ramales de cloacas y demás construcciones que *por su orígen, naturaleza y destino no sean de propiedad particular sino que correspondan al uso público,* así como también los acueductos y las fuentes que los alimentan, *quedarán bajo la inmediata jurisdicción* de la Municipalidad de1 Distrito Federal, para que los administre como bienes del Municipio, sin que tenga que indemnizar nada por este respecto."

De acuerdo a esta norma, y dejando aparte las consideraciones sobre su posible inconstitucionalidad ya señaladas, para que se operara la cesión obligatoria, debían reunirse las siguientes:

a) En primer lugar, que se tratase de la construcción de una urbanización, naturalmente permisada, y construída de acuerdo al permiso municipal respectivo;

b) En segundo lugar, que se hubiese concluído la construcción de la urbanización;

c) En tercer lugar, que se tratase necesariamente e indispensablemente *de bienes destinados al uso público* como los señalados en dicho artículo así como de ''los acueductos y las fuentes que los alimentan";

d) En cuarto lugar, presumiblemente de acuerdo a lógica urbanística, que dichos bienes afectados al uso público estén determinados en el respectivo permiso de urbanización y existan efectivamente para el momento de la cesión obligatoria, es decir, después de concluída la urbanización.

e) En quinto lugar, que se produzca el traslado del dominio mediante un título registrado. Tal como lo señala Marienhoff. "Para que la Administración Pública pueda afectar válidamente una cosa al uso público, es indispensable que dicha cosa se halle en poder del Estado en virtud de un título jurídico que le haya permitido adquirir el dominio de esa cosa. La doctrina está conteste en ello".[55] La ordenanza lo que establece es una obligación al propietario de ceder su propiedad a la Municipalidad, por lo que "la cesión" debe producirse mediante documento auténtico. Esto se deduce, también de la doctrina de la Sindicatura Municipal, en donde se expresa que la "cesión" se efectúa en el momento de la "entrega" por documento autenticado, de la Urbanización a la Municipalidad.[56]

Hasta 1958, esta era la única norma de la Ordenanza que regulaba la cesión obligatoria de bienes destinados al uso público de parte de los urbanizadores a la Municipalidad. En esos bienes destinados al uso público, por supuesto, estaban comprendidas las áreas verdes *públicas* (destinadas al uso público): plazas, parques y jardines públicos previstas en el permiso de construcción de la urbanización y efectivamente construidas. Por tanto, si en una determinada

---

55 *V.* Miguel S. Marienhoff, *Tratado del Dominio Público,* Buenos Aires, 1960, p. 167.

56 *V. Compilación Municipal.* Dictámenes de la Sindicatura Municipal, Caracas. 1967, pp. 85, 87, 106 y 107.

urbanización, a pesar de lo previsto en el permiso de construcción, no se construyeron los parques, plazas y jardines públicos, las áreas de terreno donde originalmente éstos estaban previstos, no pasarían a la propiedad de la Municipalidad, por estar ausente el elemento esencial que motiva la cesión obligatoria: la afectación al uso público. Así mismo, si a pesar del permiso de urbanización, la urbanización no se construyó, indudablemente que tampoco se produciría la cesión obligatoria por haber faltado todos los elementos previstos en la norma citada, para que se produzca la cesión obligatoria.

Al contrario, si el permiso de la urbanización respectiva se habían demarcado áreas verdes *privadas* (no destinadas al uso público como parques, plazas o jardines) la cesión obligatoria no se producía, y si la Municipalidad no las adquiría por las maneras normales de adquisición del derecho de propiedad previstas en el Código Civil o por expropiación, esas áreas permanecían en poder de los urbanizadores, como propiedad privada de ellos (áreas verdes privadas). Por supuesto, si la urbanización, a pesar del permiso de urbanización, nunca llegaba a ejecutarse, y construirse, con mayor razón los terrenos de propiedad particular, en los cuales las áreas verdes privadas estaban previstas (dibujadas y demarcadas en el plano no ejecutado) seguirían siendo de propiedad particular exclusivamente.

A partir de la reforma de la Ordenanza de 1958, se introdujeron dos modificaciones a la regulación de las cesiones obligatorias: En primer lugar, se modificó el señalado artículo 127, el cual apareció redactado en los siguientes términos:

"Artículo 112. Toda persona natural o jurídica, que se proponga urbanizar o parcelar, *debe fijar inicialmente* un plazo máximo para la construcción de los servicios públicos y para la entrega a la Municipalidad de las *avenidas, calles, plazas, ramales de cloacas, instalaciones de alumbrado público, y demás construcciones que por su origen, naturaleza y destino no sean de propiedad particular sino que correspondan al uso público,* así como también los acueductos y las fuentes que los alimentan, para que ella los administre como bienes del Municipio, sin que ésta tenga que indemnizar nada al respecto.

Tales circunstancias serán consideradas por la Dirección de Obras Municipales y *de ser aceptadas por ésta, así se hará constar en el correspondiente permiso para urbanizar o parcelar".*

Este artículo, en realidad, no cambió sustancialmente ninguna de las condiciones señaladas anteriormente para que se produjera la cesión obligatoria de acuerdo con lo señalado y lo previsto en la Ordenanza, sino que más bien los precisó y perfeccionó.

Estableció, en efecto, una obligación adicional al propietario de indicar *la oportunidad* de la entrega de los bienes a la Municipalidad, es decir, de la cesión; y precisó que la indicación de los bienes a cederse y la oportunidad de la cesión debían ser aceptadas por la Municipalidad, lo cual debía *constar en el permiso de urbanizar o parcelar.*

Por supuesto, la cesión de acuerdo a este artículo, debía realizarse después de concluida la urbanización, salvo que por lo que respecta a determinados bienes a los que se refiere el artículo 101 de la Ordenanza, introducido como nuevo artículo, en la reforma de 1958.

En efecto, este artículo 101 al cual ya nos hemos referido establece lo siguiente:

"Artículo 101. Para ser otorgado el permiso de urbanizar o parcelar, la Dirección de Obras Municipales *exigirá la entrega inmediata, por documento registrado,* de los terrenos destinados *a áreas verdes, parques, jardines, escuelas y campos deportivos debidamente deslindados".*

De acuerdo a dicho artículo, que necesariamente se refiere a áreas verdes públicas, parques (públicos) , jardines públicos, escuelas públicas y campos deportivos públicos, tal como antes se señaló, implica la *cesión obligatoria antes de que se otorgue el permiso* de urbanizar o parcelar respecto de bienes que no necesariamente estarán destinados al uso público, como por ejemplo, ciertas áreas verdes públicas, y las escuelas públicas (que una vez construídas son bienes del dominio público de uso privado de la Municipalidad) . En cuanto a las áreas verdes, además de los parques y plazas que si estarían destinados al uso público, parece que la intención de este artículo es que se cedan a la Municipalidad, todas las áreas verdes de una urbanización, por ejemplo las que se forman por una configuración topográfica que las hace inedificables; con excepción por supuesto de aquellas áreas verdes estrictamente privadas con las que configuran jardines privados en parcelas determinadas. Por supuesto, si por cualquier razón no se produce la cesión mediante documento registrado a la Municipalidad de dichos terrenos, con excepción de los que se destinen posteriormente al uso público (parques, plazas y jardines públicos) que deberán cederse necesariamente de acuerdo a lo previsto en el artículo 112 de la Ordenanza, todos los demás terrenos destinados a áreas verdes, escuelas o campos deportivos seguirán en propiedad del urbanizador mientras no se cedan por documento registrado a la Municipalidad, aun cuando aquél no puede enajenarlas conforme lo dispone la Ley de Venta de Parcelas.[56bis]

Por supuesto, en estos casos, la Municipalidad podría exigir judicialmente la entrega obligada. En todo caso, en el supuesto del artículo 101, ni siquiera se produce la afectación al uso público de los terrenos (con excepción a los destinados a plazas y jardines públicos), pues aquí la cesión obligatoria se establece no para asegurar el uso público, sino para asegurar que en el futuro, los inmuebles destinados a áreas verdes, escuelas y campos deportivos continúen con ese destino. Tal como lo señala Jesús González Pérez, "dada la función que en la urbanización cumplen las zonas verdes, parece ser que ésta se cumple tanto constituyan dependencias del dominio público como si continúan siendo de propiedad privada

[56bis] *V.* el Artículo 14 en la nota Nº 78.

(copropiedad) de los propietarios de las distintas parcelas, siempre que conserven su destino. *(V. gr* . jardines, espacios para deportes, parque infantil, etc.).[57]

Lamentablemente, sin embargo, en más de una oportunidad ha sido la misma autoridad municipal, particularmente en el Distrito Sucre del Estado Miranda, quien después de recibir terrenos destinados a áreas verdes, campos deportivos, escuelas e inclusive a parques públicos, les ha cambiado el uso (la zonificación) y las ha enajenado a particulares.

En todo caso, en el supuesto del artículo 101, la cesión obligatoria aunque previa, debe referirse a terrenos de una urbanización, destinados a áreas verdes, parques, jardines públicos, escuelas públicas y campos deportivos públicos, ‘’debidamente deslindados” como tales en un permiso de urbanizar o parcelar concreto.

Si por cualquier causa la urbanización o parcelamiento permisado no se construye, la cesión efectuada por documento público dejaría de tener efecto, pues siempre se trataría de una cesión obligatoria *condicionada* a que se construya la urbanización o parcelamiento.

B. La Expropiación

Si no se ha producido la adquisición de áreas verdes por vía de la cesión obligatoria, y por tanto a título gratuito, la Municipalidad solo tiene la vía de la expropiación, mediante el pago de la correspondiente indemnización, para adquirir la propiedad de áreas verdes de cualquier naturaleza.

Esto se producirá necesariamente en diversos casos. En primer lugar, cuando después de constituida y terminada una Urbanización, la Municipalidad decide cambiar el uso de una zona de terreno y destinarla a un parque o una plaza.

En estos casos, la Municipalidad deberá expropiar a los propietarios para poder afectar el bien al uso público.

En segundo lugar, cuando por efecto de un cambio de zonificación, a una zona urbana se le asignan los usos: AV (áreas verdes) ; AVRE (áreas verdes con Reglamentación Especial) ; ARAV (áreas recreacionales con áreas verdes) , de acuerdo con los Capítulos XXII, siguientes de la Ordenanza de Zonificación; para hacer efectivo el cambio de uso, si el uso anterior era de otra naturaleza (vivienda, por ejemplo), la Municipalidad tendrá que expropiar a los propietarios y destinar el bien al nuevo uso.[58.]

En estos casos el fundamento de que se requiere expropiación está en que se trata de una limitación singular, excepcional, anormal a la propiedad, que afecta

---

57 *V.* Jesús González Pérez 1 *Comentarios a la Ley del Suelo,* Madrid, 1968, p. 670.

58 Cfr. R. Allard et G. Kienert, *Le Droit Administratif du Domaine Public et de la Voirie,* París, 1967, p. 329.

a un propietario o grupo de ellos, pero que no afecta igual a todos.[59] Mientras no se verifique la expropiación los propietarios quedan limitados en su derecho a construir o desarrollar sus propiedades más allá de cómo estaban construidas o desarrolladas para el momento del cambio de uso.

Tal como el Síndico Procurador Municipal lo ha señalado en 1961: "En el mismo año de 1958 se dicta una resolución sobre Zonificación, en la que se declaran zonas verdes que deben existir en el área del Distrito Federal, concretamente en el Departamento Libertador. Dentro de esa zonificación se incluyeron como zonas verdes numerosas áreas de terreno de propiedad particular, muchas de las cuales ya estaban construídas. Dichas áreas para ser consideradas definitivamente como del dominio público municipal, forzosamente *deberán ser adquiridas,* bien por vía extrajudicial o bien por la expropiación por causa de utilidad pública o social".[60]

En tercer lugar, cuando el Estado decide establecer un Parque Nacional y destinarlo al uso público en cuyo caso también tendría que expropiar a los propietarios del inmueble (por ejemplo el Parque del Este)

IV LAS ÁREAS VERDES MUNICIPALES (PÚBLICAS) Y LAS CALLES COMO BIENES DEL DOMINIO PÚBLICO DE USO PÚBLICO

1. El dominio público urbanístico

Los bienes de las Municipalidades, de acuerdo al Código Civil son bienes del dominio público o del dominio privado. Son bienes del dominio público: *los caminos,* los lagos, los ríos, las murallas, fosos, puentes de las plazas de guerra *y demás bienes semejantes.*[61] Los bienes del dominio público municipal, son de uso público o de uso privado de las Municipalidades;[62] y los bienes que dejen de estar destinados al uso público, pasan del dominio público al dominio privado.[63] Esta es la normativa básica que regula los bienes del dominio público municipal.

En efecto, la determinación de qué bienes son públicos y cuales son privados constituye una cuestión de derecho "civil", pues significa establecer la distinción o clasificación básica en la condición legal o naturaleza jurídica de los bienes;[64] y estando reservados, la legislación civil al Poder Nacional,[65] es indudable que sólo el Poder Nacional puede establecer la clasificación y los criterios para deli-

---

59 Cfr. Jesús González Pérez, *Comentarios a la Ley del Suelo,* Madrid, 1968, p. 424.

60 *V. Compilación Municipal, Dictamen de la Sindicatura Municipal,* Tomo V, Caracas, 1967, p. 90.

61 Artículo 539.

62 Artículo 540.

63 Artículo 541.

64 Cfr. Miguel S. Marienhoff, *Tratado del Dominio Público,* Buenos Aires, 1960, pp, 122 y 124.

65 Artículo 136, ordinal 24 de la Constitución.

mitarla. De allí las disposiciones citadas del Código Civil. Por supuesto, una vez establecido, como lo ha hecho el Código Civil, cuáles son los bienes que integran el dominio público, es indudable que éste constituye una institución de derecho público, y más precisamente, de derecho administrativo.[66] Serán por tanto los criterios del derecho administrativo los que pueden contribuir a la adecuada interpretación de las previsiones del Código Civil, sobre todo en la determinación de los "demás bienes semejantes" a que hace referencia el artículo 539 del Código Civil, y de la afectación al uso público a que hacen referencia los artículos 540 y 541 del mismo Código.

En el campo urbanístico, en este sentido, indudablemente que pueden identificarse los bienes del dominio público municipal urbanístico con ayuda de las normas de la Ordenanza sobre Arquitectura Urbanismo y Construcciones en general. Así, cuando el artículo 112 de dicha Ordenanza se refiere a *''las avenidas calles, plazas, ramales de cloacas, instalaciones de alumbrado público y demás construcciones que por su origen, naturaleza y destino no sean de propiedad particular sino que correspondan al uso público",* indudablemente que contribuye a identificar aquellos "demás bienes semejantes" afectados al uso público a que se refieren las normas del Código Civil.

En esta forma, de acuerdo a las disposiciones de la Ordenanza, son bienes del dominio público urbanístico municipal, por su afectación al uso público, los siguientes: las calles (vías destinadas al uso público, cuyo ancho es menor de 20 mts.) , las avenidas (unas calles de más de 20 mts.) , las aceras (la parte de las calles destinada a tránsito de peatones) , los parques (espacio arbolado de libre acceso a la comunidad y destinado a solaz de una población), y las plazas (espacio libre que sirve de solaz público o que tiene por objeto descongestionar o regularizar el tránsito). (Las definiciones se toman del artículo 287 de la Ordenanza).

Por otra parte, también son bienes del dominio público urbanístico municipal, por su afectación a un servicio público, los siguientes: los ramales de cloacas (servicio público de alcantarillado) y las instalaciones de alumbrado público (servicio público de alumbrado). Todos estos bienes, "por su origen, naturaleza y destino" están afectados al uso público y no son de aquellos que son normalmente de propiedad privada, por lo cual deben ser cedidos obligatoriamente a la Municipalidad, conforme a lo señalado anteriormente, de acuerdo a lo previsto en el artículo 112 de la Ordenanza.

Por tanto, de acuerdo a lo señalado, no todas las áreas verdes son áreas verdes públicas, ya que existen también, como se vio, áreas verdes privadas, y dentro de las áreas verdes públicas, no todas son bienes del dominio público; sólo lo son, aquellas áreas verdes destinadas (afectadas) a un uso público (parques, plazas y jardines públicos) .

---

66 Cfr. Manuel Ballbé, *Concepto del Dominio Público,* Barcelona, 1945, pp. 54 y *55.*

En cuanto a las calles, es indudable por su afectación al uso público, todas las calles son bienes del dominio público municipal. La referencia a los "caminos" que hace el Código Civil[67] en este sentido, es expresa.

2. La afectación del dominio público urbanístico

En efecto, es indudable que la nota característica del dominio público es la afectación;[68] es decir, el destino de un bien al uso público o a un servicio público. Por supuesto, esta afectación al uso público *tiene que ser una afectación efectiva y actual,* es decir, no puede ser potencial ni futura; de lo contrario, no existiría el régimen de la dominialidad pública.[69]

El bien, tiene que estar destinado efectivamente al uso público, es decir, tiene que ser efectivamente usado por el público (una calle o una plaza, por ejemplo), aún cuando ello no tiene que ser constante; basta que se efectúe el uso público en cualquier momento que se desee o con la intermitencia requerida por la índole de la utilización. Por otra parte, la afectación debe ser actual, por lo que no se admiten "cosas públicas futuras"; o son públicas en un momento determinado o no lo son.

Por tanto, por ejemplo, si un área verde pública (una plaza por ejemplo) así prevista en el plano de una urbanización o en un Plano Regulador, fue cambiada de uso por la Municipalidad, (eso significa que la "desafectó" del uso público) y la enajenó a particulares, a pesar de que en el plano original de la urbanización estuviese demarcada como plaza, la desafectación le hace desaparecer la calidad de bien del dominio público de uso público. Por otra parte, aun cuando no hubiese habido una desafectación municipal formal, si una plaza pública es invadida ilegítimamente por un urbanizador y éste construye en ella, o sí es invadida por múltiples pequeños ocupantes, la plaza deja de ser plaza, es decir, deja de ser bien del dominio público (deja de estar afectada al uso público), sin perjuicio de que la Municipalidad tenga posibilidad de ejercer la sanciones posesorias o policiales que juzgue conveniente para proteger su dominio y hacer efectivo, eventualmente, el uso público degradado. Por tanto, cuando un determinado bien no está afectado al uso público en una forma efectiva y actual, ese bien no es un bien del dominio público de uso público.

En el mismo sentido, si una calle fue dibujada en un plano de un permiso de urbanización y luego la urbanización no se construyó sin que se hubiese hecho esa calle, es indudable que los inmuebles sobre los cuales pasaba, en el plano, la calle, no han sido nunca bienes del dominio público, pues respecto de ellos nunca se ha efectuado la afectación al uso público. Dichos inmuebles siempre han sido,

---

67 Artículo 539.

68 Cfr. Manuel F. Clavero Arévalo, *La inalienabilidad del Dominio Público,* Sevilla, 1958, pp. *45* y ss.; Eduardo García de Enterría, "Sobre la imprescriptibilidad del dominio público" en *Dos Estudios sobre la Usucapión en Derecho Administrativo,* Madrid, 1974, p. 9.5.

69 Cfr. Miguel S. Marienhoff, *Tratado del Dominio Público,* Buenos Aires, 1960 pp. 156 a 166.

en ese caso, de propiedad privada y nunca de propiedad municipal, pues nunca fueron afectados al uso público.

3. La adquisición del dominio público urbanístico

Pero en todo caso, debe quedar claro, tal como se dijo, que un bien determinado no puede afectarse legítimamente a un uso público, en otras palabras, un bien no puede adquirir la categoría de bien del dominio público de uso público, si dicho bien no se encuentra en poder del ente público (la Municipalidad) *en virtud de un título jurídico que le haya permitido adquirir el dominio de ese bien.* "Tal exigencia –afirma Marienhoff– es fácilmente comprensible *pues el Estado no puede afectar al uso público cosas que no le pertenezcan.* Si la Administración Pública afectase al uso público cosas ajenas, es decir de los administrados o particulares, sin contar con la conformidad de éstos o sin cumplir con los requisitos establecidos en la Ley fundamental, vulneraría la garantía constitucional de inviolabilidad de la propiedad ... El medio jurídico en cuyo mérito el Estado adquiera la propiedad de la cosa, puede ser indistintamente de derecho público, por ejemplo, expropiación, o derecho privado, por ejemplo compraventa, donación, cesión, pues lo que somete una cosa al régimen dominial, no es el medio por el cual fue adquirido esa cosa por el Estado, sino su "afectación" al uso público.[70] Por tanto, si un bien determinado no ha sido adquirido por el Estado no puede ser afectado a un uso público; y si lo es por vías de hecho, el Estado debe resarcir los daños y perjuicios que cause al propietario.

En el supuesto de las áreas verdes públicas que debieran ser cedidas a la Municipalidad al concluirse una urbanización de acuerdo al artículo 126 de la Ordenanza de 1942, por ejemplo, las mismas no se pueden considerar como bienes del dominio público de uso público por el hecho de que se hayan dibujado en un plano o en el permiso de urbanizar o parcelar. Es necesario, primero que la urbanización se hubiese concluido de acuerdo al permiso respectivo, y que el urbanizador haya cedido a la Municipalidad los inmuebles destinados al uso público; solo después de ello es que podría considerarse que un área verde es del dominio público municipal. Al contrario, si no se produjo la cesión, no podría hablarse de área verde del dominio público municipal, aún cuando hubiese una afectación al uso público de hecho; y si no se construyó la urbanización puede decirse que nunca existió el área verde pública, tanto por falta de afectación (nunca estuvo afectada al uso público) como por ausencia total de cesión a la Municipalidad. El hecho de que un permiso de urbanización contenga la demarcación de determinadas áreas verdes, con la sola demarcación no basta para que estas áreas pasen al dominio público municipal: es necesario que se construya la urbanización conforme al plano aprobado y al permiso otorgado; es necesario que se produzca la cesión de los inmuebles a la Municipalidad; y es indispensable que exista una afectación de las inmuebles al uso público (área verde pública) en forma efectiva y actual. De lo contario, no sería más que un absurdo

70 *V.* Miguel S. Marienhoff, *Tratado del Dominio Público,* cit. pp. 167 y 168.

pretender que por el hecho de haberse demarcado en un plano de un permiso de una urbanización, unas áreas verdes, los inmuebles afectados por la demarcación pasaron a ser bienes del dominio municipal, aún cuando la urbanización nunca se construyó, nunca se cedieron los inmuebles a la Municipalidad y nunca estuvieron afectados al uso público como áreas verdes públicas.

El mismo requisito y supuesto se da en la afectación de una calle al uso público. La Municipalidad sólo puede afectar una calle al uso público, cuando ha adquirido el inmueble por el cual transcurre la calle, por vía legal. Esta adquisición puede haberse efectuado, como es lo normal, por la cesión obligatoria que el propietario o urbanizador debe hacer de los bienes necesarios para "avenidas y calles" tal como lo exigía el artículo 126 de la Ordenanza de 1942 y lo precisa el artículo 112 de la Ordenanza vigente.

Sin embargo, para que dicha cesión obligatoria se produjera, antes de 1958 no solo era necesario que la urbanización se hubiese construído, sino que se hubiese realizado de acuerdo a los planos aprobados y permisados por la Municipalidad. Debe tenerse en cuenta que sólo estarían afectados a la medida de cesión obligatoria aquellos inmuebles destinados a avenidas y calles establecidos en el permiso de urbanizar o parcelar aprobado.

Al contrario, si después de realizada una urbanización y cedidas obligatoriamente las calles y avenidas delineadas en el permiso de urbanizar, posteriormente la Municipalidad decide abrir otra nueva calle o avenida, por lugar distinto a los ya utilizados conforme a los planos originales, es indudable que la Municipalidad tendría que expropiar los inmuebles necesarios para abrir y construir dicha calle. Por supuesto, esto mismo sucedería en el supuesto de que, habiendo sido permisado una urbanización conforme a unos determinados planos, la urbanización no se construye (y por tanto, no se construyen y ceden las calles y avenidas previstas ni se opera ninguna cesión obligatoria), y posteriormente la Municipalidad decide abrir y construir una avenida o calle por lugar distinto, inclusive, de los originalmente previstos en el permiso caducado. Aquí también para la construcción de la calle o avenida, la Municipalidad debe adquirir los inmuebles necesarios del propietario, es decir, debe expropiarlos. Si la utilización de la propiedad privada se ha realizado de hecho y la construcción de la calle se realiza por vías de hecho, sin título jurídico alguno, es indudable el derecho del particular a ser indemnizado por el apoderamiento de su propiedad. Es más, en estos casos se ha llegado a admitir la procedencia de acciones posesorias y petitorias. Tal como lo señala Marienhoff , "Las acciones petitorias que los administrados o particulares promueven contra el Estado, respecto a bienes incorporados al dominio público, *son procedentes,* si tal incorporación ha sido realizada sin la observancia fiel del respectivo procedimiento establecido por la Constitución, pues en tal caso la Administración, al incorporar el bien al dominio público, habrá ultrapasado los límites jurídicos puestos a su actividad en interés de los particulares o administrados, realizando así un acto ilícito".[71] Esta doctrina, en Venezuela, es derecho

[71] *V.* Miguel S. Marienhoff *Tratado del Dominio Público,* cit. p. *237.*

positivo, pues la Ley de Expropiación por causa de utilidad pública o social establece expresamente que "todo propietario a quien se prive de su propiedad, sin llenar las formalidades de este Decreto, puede usar todas las acciones posesorias o petitorias que le correspondan, a fin de que se le mantenga en uso u goce de su propiedad y debe ser indemnizado de los daños y perjuicios que le acarree el acto ilegal".[72] Además, dicha ley hace responsables personalmente a los funcionarios que actúan ilegalmente: "El Juez o funcionario público de la Nación, de los Estados, del Distrito Federal o de los Territorios Federales, que tomare u ordenare tomar la propiedad o derechos ajenos sin cumplir los requisitos establecidos por las leyes, responderá personalmente del valor de la cosa y de los perjuicios que cause, a reserva de ser juzgado conforme a lo establecido en el Código Penal".[73]

V. LAS CESIONES OBLIGATORIAS DE INMUEBLES A LA REPÚBLICA CON FINES EDUCACIONALES EN DESARROLLOS URBANÍSTICOS

En términos generales puede señalarse que la figura de las cesiones obligatorias de propiedad privada a los entes públicos por razones urbanísticas, dado que el urbanismo ha sido una materia que carece, en Venezuela, de una normativa nacional, generalmente ha sido un fenómeno local. Normalmente es a nivel de las Ordenanzas Municipales, tal como se ha visto anteriormente, que se regula la cesión de la propiedad privada, forzosa y gratuita, para la formación de bienes del dominio público: calles y áreas verdes.

Sin embargo, a nivel nacional, la Ley de Educación, desde 1955[74] ha establecido una cesión obligatoria de inmuebles de propiedad privada a la República para el establecimiento de escuelas es decir, con fines educacionales, pero también dentro de procesos urbanísticos.

En efecto, el artículo 16 de la vigente Ley de Educación establece lo siguiente:

"Las personas privadas que se ocupen, por cuenta propia, en la construcción de barrios o urbanizaciones, donarán a la Nación terrenos suficientes y adecuados para la edificación de escuelas y parques de recreo, en proporción a su población escolar y de conformidad con las Ordenanzas Municipales respectivas.

Los Organismos Oficiales que realicen labores similares a las expresadas en este artículo, estarán obligados, además, a construir, a sus expensas, locales

---

72 Artículo 4.

73 Artículo 55.

74 En el Estatuto Provisional de Educación de 1949 se estableció solamente que "En la construcción de barrios y urbanizaciones se reservarán terrenos para la edificación de escuelas primarias *y* parques de recreo, de acuerdo con la población escolar que deben contener y con las Ordenanzas Municipales". (Art. 21).

apropiados para escuelas en la proporción correspondiente y de acuerdo con las normas que previamente fije el Ministerio de Educación''.

Esta norma consagra, sin duda, una cesión obligatoria de propiedad privada a la República por razón de urbanismo y con fines educacionales. Respecto a esta figura jurídica se pueden replantear todos los problemas jurídicos a que hemos hecho referencia anteriormente en relación a la cesión obligatoria de propiedad privada a entes municipales.

En efecto, ante todo, a pesar de que la Ley de Educación utilice el término, no estamos en presencia de una "donación". De acuerdo a los artículos 1.431 y siguientes del Código Civil, la donación es esencialmente voluntaria, como todo contrato, y exige la presencia de un *animus donandi,* lo cual está ausente en la obligación establecida en la Ley de Educación.[75] Por tanto, esta Ley lo que establece es una cesión obligatoria de propiedad privada a la República por razón de Urbanismo. Aquí también, para compaginar esta obligación que implica la extinción de la propiedad, con los dispositivos constitucionales, hay que entender que, en realidad, lo que establece la Ley es una contribución en especie de la propiedad privada por concepto de los beneficios que el Urbanizador tendrá con motivo del permiso de urbanización.[76] Si se tratase de una donación convenida y aceptada por el propietario, el problema constitucional no se plantearía.[77]

Sin embargo, también en este caso, el traslado del dominio de las parcelas reservadas a fines educaciones del Urbanizador a la República no se produce en virtud de la Ley, sino que requiere de un acto formal de cesión que debe ser registrado. Por tanto, mientras no se formalice la "donación" obligatoria, la propiedad del inmueble reservado en el parcelamiento para fines educacionales no se traslada a la República. En todo caso, aun cuando no se haya producido el traslado del dominio del propietario al Estado, aquél no puede enajenar el inmueble reservado para fines educacionales en virtud de lo previsto en la Ley de venta de parcelas de 29 de noviembre de 1970;[78] es decir, la identificación de la parcela

---

75 Cfr. el criterio de la Consultoría Jurídica de la Contraloría General de la República de fecha 13-2-76 en *Dictámenes de la Consultoría Jurídica de la Contraloría General de la República 1969-1976,* Tomo IV, Caracas 1976, pp. 132 y SS.

76 La Consultoría Jurídica de la Contraloría ha señalado que la obligación especial que impone la leyes "como contrapartida por el otorgamiento del correspondiente permiso de urbanización", *Loe. cit,* tomo IV, p. 134.

77 En este sentido, por ejemplo, Marienhoff al señalar que el medio jurídico mediante el cual puede el Estado adquirir la propiedad de una cosa puede ser de derecho privado por ejemplo, compraventa, donación, cesión, etc.; agrega que "Por aplicación de tales ideas, se ha declarado que el permiso otorgado por una Municipalidad -*y aceptado por el interesado*- para dividir un inmueble en lotes, supeditado dicho permiso a la condición de que dentro de la superficie a dividir se reservaría, *gratuitamente,* la tierra necesaria para calles, no es violatorio de garantía constitucional alguna y da como resultado que el Estado adquiera el dominio del terreno ocupado por esas calles". *V. Tratado del Dominio Público,* cit., p. 168, nota N 51.

78 El Artículo 14 de dicha Ley establece lo siguiente "Queda prohibida la venta de parcelas ubicadas en zonas que, en los documentos protocolizados según el artículo 2"' de esta ley (Do-

destinada a fines educativos en los planes aprobados de la Urbanización, una vez protocolizado el Documento de Parcelamiento o Urbanización, hace surgir una limitación a la disponibilidad de la propiedad de dicha parcela, hasta tanto no se formalice la cesión de la misma al Estado. Toda venta efectuada por el propietario en contravención con ello es nula e inexistente.

Por otra parte, y efectuada la cesión obligatoria del inmueble al Estado mediante documento protocolizado, ello no implica que dichos inmuebles entre a formar parte del dominio público. Hemos señalado que conforme al Código Civil, los bienes son del dominio público cuando están afectados al uso público, a un servicio público o a la defensa nacional;[79] por tanto, aparentemente mientras no se produzca la afectación, es decir, mientras los inmuebles cedidos no están efectivamente afectados a los servicios educativos, los bienes serán del dominio privado del Estado.

VI. CONCLUSIÓN

No hay duda que en virtud de su función social urbanística, la propiedad está sometida a una serie de limitaciones legales que afectan básicamente su uso. El Ordenamiento jurídico nacional y local ha venido consagrando, sin embargo, limitaciones a la propiedad que implican la cesión obligatoria a entes públicos de parte de la propiedad privada, en los casos de urbanización y parcelamientos, para ser destinados a escuelas, vías de comunicación, parques, plazas y jardines de carácter público.

La Constitución garantiza el derecho de propiedad de manera que sólo permite la extinción de la titularidad de la propiedad como consecuencia de la expropiación (art. 101), (figura a la cual podría asimilarse también la requisición), la reserva-nacionalización (art. 97), la reversión (art. 103), y la confiscación en casos excepcionales (arts. 102 y 250). El ordenamiento jurídico permite, además, construir sobre bases sólidas derivadas de la potestad sancionadora del Estado, la figura del comiso, como extinción de la propiedad sobre bienes muebles por razón de orden público y sin indemnización.[80]

Pero salvo las figuras de la confiscación y del comiso, del análisis del ordenamiento jurídico podría admitirse que este no admite cesiones obligatorias de la propiedad privada, sin indemnización, a los entes públicos. Frente a ello, sin embargo, surgen los diversos supuestos estudiados de cesiones obligatorias y gratuitas de la propiedad privada a los entes públicos por razón de urbanismo.

---

cumento de Urbanizaci6n o Parcelamiento), aparezcan destinadas a áreas verdes o a otros *servicios comunales*. En consecuencia, será nulo cualquier acto o documento otorgado en contravención a lo dispuesto en este Artículo y su protocolización se tendrá como inexistente".

79 Arts. 540, 541.

80 Véase, por ejemplo, los argumentos de la Corte Suprema de Justicia sobre la constitucionalidad del comiso en Sentencia de la Sala Político-Administrativa de 20 de diciembre de 1967 en *Gaceta Forense,* Nº 58, 1967, pp. 168 y 169.

Por ello, la única forma concordante con el ordenamiento jurídico conforme a lo cual podría sostenerse la constitucionalidad de esas medidas, es asimilarlas a una contribución impuesta a la propiedad, pagada en especie, por el mayor valor que adquiere ésta en virtud de los procesos de urbanización. Al propietario de un parcelamiento o urbanización, por la plusvalía que adquiere el inmueble derivado de la decisión del ente municipal de asignarle un uso urbanístico determinado, se le impone una contribución que en lugar de pagarla en dinero, la debe pagar en especie, construyendo las vías públicas respectivas (dominio público vial) y cediendo a la Municipalidad los inmuebles en donde aquellas se construyan y los destinados a áreas verdes públicas (parques, plazas); y a la República, determinados inmuebles destinados a escuelas.

En todo caso, el problema a plantearse está en determinar quién paga la contribución efectivamente. En realidad, no es el urbanizador quien en definitiva la paga, sino que el ‘’costo” de las cesiones gratuitas de inmuebles a entes públicos se incorporan al precio de venta de las parcelas de la urbanización. Es decir, *la* “contribución”, en definitiva, se traslada a los compradores de parcelas quienes la pagan en el precio de compra de las mismas. Como consecuencia de ello, las cesiones gratuitas de parte de su propiedad que hacen los urbanizadores a los entes públicos, las financian los propietarios de parcelas, siendo, por tanto, éstos los reales cedentes.

La misma figura de la contribución por plusvalía en especie que permite sustentar, como hemos visto, la constitucionalidad de las cesiones obligatorias de propiedad privada, queda desvirtuada, pues quien en definitiva la paga no es quien obtuvo la plusvalía (el urbanizador), sino los compradores de parcelas.

Esto confirma la apreciación de que la figura de las cesiones obligatorias de la propiedad privada a entes públicos por razones urbanísticas, requiere de una urgente regulación en una Ley nacional de ordenación Urbanística -como todo el proceso de desarrollo urbano -, que regularice no sólo su constitucionalidad, sino su efectividad. Un instrumento de redistribución de plusvalías originadas por actos municipales de autorización de urbanización, en beneficio de la colectividad, en definitiva, por fallas de regulación, viene a revestir en contra de la colectividad compradora de la urbanización.

Por ello, con razón, dada la situación actual, los verdaderos cedentes de los inmuebles a los entes públicos para calles, parques o escuelas deberían ser las asociaciones de propietarios de las urbanizaciones y no los urbanizadores.

III. PARTE

SOBRE LOS TRIBUTOS A LA PROPIEDAD PREDIAL URBANA Y RURAL COMO INSTRUMENTOS DE RACIONALIZACIÓN DE LA ORDENACIÓN DEL TERRITORIO Y DE LA OCUPACIÓN DEL SUELO

9. LA POLÍTICA DE ORDENACIÓN DEL TERRITORIO Y EL PROYECTO DE LEY DE IMPUESTO PREDIAL

Pp. 91-95; en *Observaciones al proyecto de reforma tributaria 1976.* (Coordinador y Editor), en colaboración con José Muci-Abraham y Oswaldo Padrón Amaré, Colección Monografías Jurídicas, Nº 5, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 1977.

1. LA POLÍTICA DE ORDENACIÓN DEL TERRITORIO Y EL PROYECTO DE LEY DE LMPUESTO PREDIAL

I

El Gobierno Nacional ha venido planteando desde 1974, en diversos Decretos, Leyes, Proyectos y documentos oficiales, los elementos básicos tendientes a establecer y definir una política de ordenación del territorio, es decir, de ocupación racional de espacio territorial del país, por asentamientos humanos y actividades económicas, de manera que se atenúen los desequilibrios inter-regionales y urbano-rural, preservándose el medio ambiente. Baste recordar, al efecto, los planteamientos formulados en los considerandos y artículos del Decreto Nº 168 de 11 de junio de 1974; y en la comunicación de fecha 2 de septiembre de 1974 mediante la cual el Presidente de la República devolvió al Congreso la Ley Orgánica de Protección Ambiental, para su reconsideración, en base a la necesidad

de encuadrar la conservación del ambiente dentro del marco de una política de ordenación territorial.

En todo caso, ha sido la Ley Orgánica del Ambiente de 15 de junio de 1976, la que ha expresado que la conservación, defensa y mejoramiento del ambiente comprenderá "la ordenación territorial, y la planificación de los procesos de urbanización, industrialización, poblamiento y desconcentración económica, en función de Jos valores del ambiente" (art. 3º, ord. 1º); y que el Plan Nacional de conservación, defensa y mejoramiento ambiental contendrá "la ordenación del territorio nacional según los mejores usos de los espacios de acuerdo a sus capacidades, condiciones específicas y limitaciones ecológicas" (art. 7º, ordinal 1º).

Ahora bien, a la base de la política de ordenación territorial y de conservación y protección del ambiente está, sin duda, la racional ocupación del territorio, de manera que Jos procesos de urbanización y de ocupación de áreas no urbanas, se lleven a cabo conforme a políticas predefinidas para evitar la creación, hacia el futuro, de situaciones irreversibles y desequilibrios mayores a los actuales. Una legislación impositiva como la proyectada en la Ley de Impuesto Predial, sobre todo si se presenta como de carácter no fiscalista, debe contribuir a la efectiva realización de dicha política de ordenación territorial.

II

El Proyecto de Ley de Impuesto Predial, en efecto, según la Exposición de Motivos, tiene por objeto inducir a los propietarios de tierras rurales y extraurbanas ociosas, a ponerlas en producción o en condiciones de facilitar el desarrollo urbano en un lapso relativamente breve de tiempo. La Ley, por la vía impositiva, en este sentido, tiene un objetivo plausible: evitar la existencia de tierras rurales ociosas "mientras el país tiene déficit de producción en una serie de renglones básicos para la alimentación y/o el suministro de materia prima para las agroindustrias, esperando sólo el crecimiento y el desarrollo del país, que las obras públicas que el gobierno construye y que el mayor ingreso disponible de los venezolanos de hoy, aumente la demanda por la tierra agrícola, y que en consecuencia aumente los precios de ella a niveles exorbitantes". Lo mismo plantea la Exposición de Motivos en relación a las áreas extra-urbanas, vecinas a las grandes ciudades del país, "donde existe mucha tierra completamente ociosa, la cual sin embargo no quiere ser vendida sino a precios muy elevados, aprovechando la inaplazable necesidad de vivienda que impone el crecimiento de las poblaciones del país y la proximidad de los servicios públicos que el Estado va construyendo en estas áreas extra-urbanas".

Sin embargo, un objetivo, sin duda plausible, como es el de evitar la especulación con el valor de la tierra urbana y rural, y asegurar su producción o uso urbano, va a conducir a forzar una irracional ocupación del territorio y un incontrolado proceso de urbanización motivados por la aplicación de una Ley impositiva, que son totalmente contrarios a las políticas de ordenación del territorio y

protección y conservación del ambiente en curso de implementarse conforme a la nueva Ley Orgánica del Ambiente.

En efecto, el Proyecto grava "todos los terrenos existentes en el territorio nacional con la sola excepción de los considerados *urbanos* por estar ubicados dentro del trazado de los centros poblados existentes en cualquier parte del país" (art. 3º); y estos inmuebles gravados se clasifican a los fines del impuesto, en rurales y extraurbanos. Se consideran inmuebles rurales, los ubicados en zonas despobladas y los cuales en consecuencia se destinan o pueden ser destinados a fines agrícolas, ganaderos, forestales, turísticos o recreacionales. Se consideran inmuebles *extraurbanos* los colindantes con el centro poblado y los cuales precisamente por circunscribirlo, se consideran como tierras de expansión natural de la población".

La situación no fuera tan grave a los efectos de la política de ordenación del territorio, si no fuera por el régimen de exoneraciones y rebajas impositivas previstas en la Ley. Este régimen, a los efectos de lograr las exoneraciones o rebajas previstas, va a tener un efecto contraproducente en la ordenación territorial, al compeler a los propietarios a una ocupación incontrolada de sus propiedades y a un proceso de urbanización todavía no necesitado en tal intensidad. Hoy por hoy, al contrario, en materia urbana, la política de ordenación del territorio exige confinar los centros urbanos y proteger de invasiones y ocupaciones irracionales áreas extra-urbanas. No se puede, conforme a esto, obligar a ocupar la tierra, por el sólo hecho de ocupar, a los efectos impositivos.

III

Dentro del régimen de exoneraciones previstas en el Proyecto, en efecto, y para sólo destacar sus efectos nocivos en relación a la ocupación del territorio en los procesos de urbanización, se establecen exoneraciones para "los fundos extra-urbanos destinados a deportes o parques de recreo, abiertos al público en general y con los cuales no se persiguen fines lucrativos" (art. 11, ord. 2º); "los inmuebles que utilicen las instituciones benéficas, de asistencia social y educacional en el cumplimiento de sus funciones sin fines de lucro" (art. 11, ord. 3º; y "los terrenos a urbanizar situados en zonas extra-urbanas luego de aprobado el plano de subdivisión e iniciadas las correspondientes obras de urbanismo" (art. 11, ord. 5º). En el mismo sentido, dentro del régimen de rebajas al impuesto, que está previsto hasta el orden de un 50 por ciento, se prevé la rebaja "cuando las tierras extra-urbanas estén dedicadas a algún uso productivo industrial, comercial o agrícola que signifique un aporte importante al abastecimiento alimenticio del país o de la ciudad vecina o sea una fuente de empleo o de servicio de innegable importancia local" (art. 15).

Estos regímenes tenderán a acelerar un proceso de ocupación y urbanización de los centros urbanos, que puede lesionar seriamente el ambiente y contradecir la política de ordenación territorial, de desconcentración urbana y de desarrollo

regional que el propio gobierno está tratando de implementar. Dichos regímenes de exoneraciones y rebajas provocarán un proceso de mayor urbanización y concentración urbana en las grandes metrópolis y ciudades, cuando precisamente lo que ha estado tratando de promover la política gubernamental es una desconcentración urbana mediante, por ejemplo, el fortalecimiento de los pequeños centros poblados. Con un régimen impositivo de Ia naturaleza del previsto en la Ley de Impuesto Predial, difícilmente se podrá adoptar y seguir una política racional de ordenación territorial y protección y conservación del ambiente.

10. EL PROCESO DE URBANIZACIÓN Y EL PROYECTO DE LEY DE IMPUESTO PREDIAL

Pp. 95-99; en *Observaciones al proyecto de reforma tributaria 1976.* Coordinador y Editor), en colaboración con José Muci-Abraham y Oswaldo Padrón Amaré, Colección Monografías Jurídicas, Nº 5, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 1977.

2. EL PROCESO DE URBANIZACION Y EL PROYECTO DE LEY DE IMPUESTO PREDIAL

I

Este objetivo del Proyecto de Ley, precisamente, choca en forma directa con la política de urbanización que ha sido definida hace escasamente año y medio por el Presidente de la República.

En efecto, la política habitacional definida por el gobierno nacional ha sido clara en determinar la necesidad de poner un límite a la urbanización de las tierras suburbanas que se ha venido realizando en forma incontrolada en las últimas décadas. En particular, por ejemplo en la *Instrucción Presidencial Nº 12 de 8 de julio de 1975,* mediante la cual se establecieron las acciones administrativas para la política habitacional del Ejecutivo Nacional y la asignación de responsabilidades a los organismos del sector público involucrados en la ejecución del Programa Único de inversiones en infraestructura y equipamiento[19], se señaló expresamente lo siguiente:

"El crecimiento y desarrollo de las principales ciudades venezolanas ha venido produciendo un evidente grado de deterioro urbano, que se manifiesta principalmente en la carencia de condiciones habitacionales adecuadas y en la afectación del medio ambiente".

---

19 *Gaceta Oficial* Nº 30.787 de 5.9.75.

"Tal crecimiento ha estado caracterizado por la expansión del perímetro urbano, mientras grandes porciones del área central permanecen sujetas a patrones y normas que no corresponden a las exigencias de la vida contemporánea y que, en consecuencia, constituyen focos decadentes, propicios al hacinamiento, a la insalubridad y a todo tipo de desajustes sociales".

"Por lo tanto, no es posible que se siga extendiendo indefinidamente el perímetro de las localidades urbanas, mientras sus áreas centrales presentan situaciones de sub-utilización, inexistencia o deficiencia de servicios, mala calidad de la vivienda, que son susceptibles de ser solucionados mediante la formulación y puesta en marcha de adecuadas y oportunas formas de tratamiento comprendidas dentro de concepto general de Renovación Urbana...".

Y continúa la referida Instrucción Nº 12 señalando: "La expansión de las ciudades se ha producido en gran parte, mediante la ocupación de sus áreas suburbanas y rurales, en unos casos sin 1a existencia y en otros sin la implementación de una adecuada y oportuna planificación del desarrollo urbano, lo cual ha permitido que tal crecimiento se haya realizado en forma desordenada y sin la previsión de los servicios básicos de infraestructura y equipamiento requeridos por la población asentada en esas áreas».

Más clara no ha podido haber sido definida la política nacional de freno a un proceso de ocupación del suelo urbano, incontrolado, y con evidente deterioro del ambiente.

II

Al contrario de esa política, el Proyecto de Ley de Impuesto Predial grava todas las tierras extra-urbanas colindantes con centros poblados y que sean tierras de expansión natural de aquellos (art. 4); pero con la gravedad de que permite la exoneración del impuesto respecto a "los terrenos a urbanizar situados en zonas extra-urbanas luego de aprobado el plano de subdivisión e iniciadas las correspondientes obras de urbanismo" (art. 11, ordinal 59). Por otra parte, se establece la posibilidad de que el Ejecutivo Nacional rebaje el impuesto hasta un 50 por ciento, "cuando las tierras extra-urbanas estén dedicadas a algún uso productivo industrial, comercial o agrícola que signifique un aporte importante al abastecimiento alimenticio del país o de la ciudad vecina o sea fuente de empleo o de servicio de innegable importancia local" (art. 15).

Además se señala expresamente que "no se aplicarán las tarifas señaladas (en el Capítulo 11) cuando el propietario, poseedor u ocupante solicite de las autoridades competentes las autorizaciones legalmente necesarias para la explotación de sus inmuebles ... extra-urbanos permitida por la Ley y no obtenga los permisos correspondientes por todo el tiempo que dura esta tramitación y aún hasta por los dos (2) años *siguientes* a *la concesión de ellos"* (art 18).

Conforme a estas normas, por tanto, al promulgarse la Ley, los propietarios, para evitar el impuesto, iniciarán las tramitaciones respectivas a los efectos de

posponer el impuesto por el tiempo que ellas duren y por dos (2) años adicionales, con la perspectiva, posteriormente, de obtener una exoneración o una rebaja del impuesto, tal como se ha señalado. La Ley provocará, sin duda, un proceso de ocupación del suelo extra-urbano nunca visto en el país, con el consiguiente deterioro del ambiente y del desarrollo de las ciudades.

Por último, debe señalarse que la Ley no hace distingos a los efectos impositivos respecto del suelo extra-urbano. Es sabido que en virtud de la aplicación de la Ley Forestal, de Suelos y Aguas, se han venido definiendo zonas protectoras (cinturones verdes) alrededor de las grandes ciudades no necesariamente cubiertas de bosques naturales (que las harían no gravables, artículo 91). Estas áreas son áreas circundantes a las grandes ciudades y como tales, tierras de expansión natural de las mismas. En tal sentido, estarían sometidas al impuesto predial, además de las limitaciones al uso de la propiedad que implica la sola declaratoria de zona protectora, sin que respecto de dichas propiedades pudiera obtenerse exoneración o rebaja alguna.

III

Por otra parte, debe señalarse que el Proyecto de Ley define como objeto del tributo, además de los inmuebles rurales, los inmuebles extra-urbanos, es decir, "los colindantes con el centro poblado y los cuales precisamente por circunscribirlo ... se consideran como tierras de expansión natural de la población" (art. 4º). La determinación de la extensión de las áreas de inmuebles extra-urbanos según el Proyecto, debe hacerla el Ejecutivo Nacional mediante Reglamento, definiéndola "para cada ciudad" (art. 4º).

Sin duda, en este caso el Proyecto incurre también en una imprecisión del objeto del tributo. No es sensato pensar que para todos y cada uno de los centros poblados del país, el Ejecutivo Nacional va a determinar su perímetro de área extra-urbana pues para cuando ello se concluya, habrá que rehacer de nuevo la determinación como consecuencia del acelerado proceso de urbanización del país. Por otra parte, no parece sensato que la detenninación de los perímetros de área extra-urbana de las ciudades sea motivada por razones fiscalistas. Ello, sin duda, es una de las piezas esenciales de la ordenación del proceso de urbanización, lo cual no puede estar condicionado por finalidades impositivas.

11. LA IMPRECISIÓN DEL OBJETO DEL TRIBUTO EN EL PROYECTO DE LEY DE IMPUESTO PREDIAL Y SU EFECTO EN EL DESARROLLO AGROPECUARIO

En *Observaciones al proyecto de reforma tributaria* 1976. (Coordinador y Editor). En colaboración con José Muci-Abraham y Oswaldo Padrón Amaré. Colección Monografías Jurídicas, Nº 5, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 1977, p. 99-104.

3. LA IMPRECISIÓNN DEL OBJETO DEL TRIBUTO EN EL PROYECTO DE LEY DE IMPUESTO PREDIAL Y SU EFECTO EN EL DESARROLLO AGROPECUARIO

I

El Proyecto de Ley de Impuesto Predial es terminante al señalar en su artículo 3º que:

> "Este impuesto gravará *todos los terrenos existentes en el Territorio Nacional con la sola excepción de los considerados urbanos* por estar ubicados dentro del trazado de los centros poblados existentes en cualquier parte del país, y sometidos a tributación municipal, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 3º del artículo 31 de la Constitución Nacional".

En esta forma, el objeto del tributo es la *propiedad inmueble no urbana*, y para la determinación del mismo, en virtud de su definición negativa, resulta esencial la precisión de la propiedad que a los efectos de la Ley se considera urbana. Sólo determinándose la propiedad urbana podrá saberse cuál es el objeto del tributo en el impuesto predial.

La Ley, sin embargo, no determina ni podría hacerlo, cuál es la propiedad urbana. Pero lo más grave es que no precisa cómo ni quién determinará el ámbito de la propiedad urbana.

Sólo dice que los inmuebles urbanos son los "ubicados dentro del trazado de los centros poblados existentes en cualquier parte del país", y en la actualidad son las autoridades municipales las que determinan el ámbito del trazado de sus centros poblados. En esta forma, el objeto de un tributo nacional como el proyectado queda sujeto a decisiones de la autoridad municipal de carácter netamente urbanístico.

En efecto, ¿qué ha de entenderse por "trazado de los centros poblados"?, ¿se refiere a los planes de ordenación urbana o de zonificación? Pero es una realidad en la Venezuela actual que muy pocos centros poblados tienen aprobado un plan urbano o una zonificación general del centro poblado. Por tanto, no podría condicionarse la determinación del "trazado de los centros poblados" a una decisión normalmente adoptada por la autoridad municipal respectiva, pues ello conduciría a que a los efectos del Proyecto de Ley de Impuesto Predial, habría muy pocos inmuebles urbanos.

Por otra parte, resultaría absurdo dejar la determinación del objeto del tributo en este impuesto (inmuebles no urbanos) a una situación de hecho: hasta donde llegue la zona urbanizada de los centros poblados, pues ello no sólo es impreciso, sino cambiante. ¿Quién puede determinar, de hecho, hasta donde exactamente llega la zona urbanizada de un centro poblado? ¿cuáles son los índices para saber hasta donde llega el trazado de un centro poblado? ¿acaso los centros poblados tienen una continuidad urbana uniforme que permita trazar una línea donde termina lo urbano y comienza lo no urbano? Sin duda esta determinación no puede dejarse a situaciones de hecho.

Por otra parte, en un país con un proceso de urbanización tan acelerado, donde "los trazados" de los centros poblados, cambian fácticamente día a día,

¿cómo puede racionalmente dejarse a una situación de hecho la determinación de qué es la propiedad inmueble urbana, y por tanto, cuál es el objeto del tributo en el impuesto predial?

II

Pero la definición negativa del objeto del tributo en el impuesto predial no sólo es imprecisa al no saberse cómo se va a determinar la propiedad inmueble urbana, sino también es confusa por la redacción del mismo artículo 3º del Proyecto.

En efecto, este artículo excluye del impuesto predial a los inmuebles urbanos "sometidos a tributación municipal" de derecho de frente. Ahora bien, ¿cuál es el sentido de la norma? ¿establecer dos elementos condicionantes para la definición negativa del objeto del tributo? ¿es decir, señalar que no serán objeto del tributo los inmuebles urbanos gravados en el ámbito municipal con el derecho de frente? ¿y si se trata de inmuebles urbanos, porque están dentro del trazado de los centros poblados, pero no se encuentran gravados por el derecho de frente por

insuficiencias en el ordenamiento tributario municipal? ¿quedarían, sin embargo, sujetos al tributo nacional?

El objeto de la definición del artículo 3º en todo caso, parece ser el dejar claramente establecida la necesidad de que toda propiedad inmueble esté gravada con un impuesto en el país: la urbana con el derecho de frente y la no urbana con el impuesto predial. Esta intención quedará insatisfecha con la imprecisión del objeto del tributo en el proyecto de Ley.

III

Pero hay un tercer elemento de imprecisión en el objeto del tributo en el impuesto predial, que hace aún más confusa la redacción de la Ley. En efecto, como se ha visto, el objeto del tributo en el artículo 3º es *la propiedad inmueble no urbana;* y esta, a los efectos de la Ley, se clasifica en inmuebles rurales e inmuebles extra-urbanos.

Sin embargo, conforme a la misma Ley, no todos los inmuebles no urbanos de carácter rural son gravables: sólo lo son, aparentemente, los inmuebles rurales ociosos de acuerdo a lo indicado en el artículo lº, es decir, los que "no están en producción agrícola, ni ganadera, ni tampoco forestal" (art. 5º). Aquí, sin duda, hay una enorme contradicción entre el artículo 3º y los artículos 1º y 5º: o el objeto del tributo es toda la propiedad inmueble no urbana como lo indica el artículo 3º, o sólo lo constituye la propiedad extra-urbana y la rural *ociosa*.

Pero aún dejando aparte esta contradicción, resulta que la determinación del objeto del tributo en la propiedad rural ociosa es también imprecisa. ¿Qué significa que un fundo está en producción agrícola, ganadera o forestal? ¿Cuándo puede decirse que un fundo está en producción agrícola, ganadera o forestal? El proyecto, en, efecto, no da ningún índice ni elemento para determinar esta situación, lo que hace aún más impreciso la determinación del objeto del tributo.

Pero esta imprecisión llega a extremos cuando se analizan las exenciones al impuesto. El artículo 10 establece la exención respecto a "los beneficiarios de la Reforma Agraria, cuando dispongan de menos de 50 hectáreas y estén dedicados a la explotación de su parcela" (ord. 2º); y a "los productores agrícolas, ganaderos y forestales residentes en el país, que exploten directamente sus fundos, cuando el valor de las tierras gravables por este impuesto no exceda la cantidad de Bs. 50.000,00" (ord. 3º).

Por argumento a contrario resulta que no están exentos del impuesto los beneficiarios de la reforma agraria cuando exploten parcelas de superficie superior a 50 hectáreas; y los productores agrícolas, ganaderos y forestales cuando el valor de su tierra exceda a Bs. 50.000,00. Es decir, en estos casos, a pesar de que las tierras estén en producción agrícola, ganadera o forestal, no se aplica la exención al impuesto. Pero ¿qué sentido tiene entonces tratar de identificar el objeto del tributo con las tierras rurales *ociosas* si también resultan gravadas las no ocio-

sas, es decir, las que están en producción agrícola, ganadera o forestal? ¿cuál es realmente el objeto del tributo?, ¿todas las tierras rurales, en cuyo caso tendrían sentido las exenciones del artículo 10, o sólo las tierras rurales *ociosas*, en cuyo caso aquéllas no tendrían sentido? Si el objeto del tributo, conforme al Proyecto, fuesen todas las tierras no urbanas (art. 3º), no tiene sentido alguno hablar de las tierras rurales ociosas e insistir en la intención de los proyectistas de forzar a la producción agrícola, y tendrían razón de ser las exenciones previstas. Al contrario, si la intención de los proyectistas fue identificar el objeto del tributo con las tierras rurales *ociosas* (y las extra-urbanas), no tiene sentido alguno establecer las exenciones señaladas, pues ello equivale a admitir que aún las tierras en producción agrícola, ganadera o forestal estarían gravadas.

IV PARTE

LAS GARANTÍAS CONSTITUCIONALES SOBRE LA CREACIÓN Y EXTINCIÓN DE LOS TRIBUTOS

12. LAS PROTECCIONES CONSTITUCIONALES Y LEGALES CONTRA LAS TRIBUTACIONES CONFISCATORIAS

SUMARIO

I. INTRODUCCIÓN
II. LA GARANTÍA DE LA LEGALIDAD DEL IMPUESTO
III. LA GARANTÍA DE LA PROPIEDAD PRIVADA
IV. LA GARANTÍA DE LA IGUALDAD (GENERALIDAD Y JUSTICIA DEL IMPUESTO)
V. LA GARANTÍA DE LA LIBERTAD ECONÓMICA
VI. LA GARANTÍA DE LAS LIBERTADES INDIVIDUALES
VII. CONCLUSIÓN: LA GARANTÍA JURISDICCIONAL

I. INTRODUCCIÓN

Una de las tendencias más importantes del Derecho Tributario contemporáneo es la de constitucionalización de la materia impositiva, en el sentido de que cada vez, con más frecuencia, en las Constituciones, no sólo están establecidos los principios fundamentales del sistema tributario, sino también los límites que tiene el ejercicio de la potestad tributaria en relación a los derechos y garantías de los ciudadanos y de los contribuyentes. En esta forma, el poder tributario del Estado ha adquirido una mayor estabilidad y firmeza, ya que en los textos constitucionales se encuentran establecidas la estructura, la extensión y la limitación de las facultades tributarias de los diferentes entes del Estado. Pero, a la vez, las mismas Constituciones limitan el ejercicio de este poder, garantizando los derechos ciudadanos frente al Estado.

Por supuesto, esta constitucionalización de la materia fiscal tiene como consecuencia fundamental que la infracción de las normas y principios constitucionales de carácter tributario, ya sea por el Legislador o por el Ejecutivo, vicia los

actos producidos de inconstitucionalidad, abriéndose de esta manera la posibilidad de que las jurisdicciones competentes puedan anularlos.

En este marco del Derecho Constitucional Tributario fue que se ubicó el tema *IV. E. del XIII Congreso Internacional de Derecho Comparado* celebrado en Montreal en 1990, sobre las "Protecciones Constitucionales y Legales contra las Tributaciones Confiscatorias", cuya Ponencia General nos correspondió presentar, en la cual destacamos la relación fundamental que existe entre el poder tributario del Estado y su ejercicio, y las garantías de los derechos fundamentales de los ciudadanos[1].

El poder tributario del Estado es la facultad o la posibilidad jurídica que éste tiene de exigir impuestos a las personas o respecto de bienes ubicados en su territorio[2], por lo que el impuesto debe considerarse como una "exacción que el Poder Público efectúa de manera obligatoria y que tiene como objetivo esencial cubrir los gastos públicos y distribuirlos en función de las facultades contributivas de los ciudadanos"[3]. Ahora bien, si confiscación significa, etimológicamente, el apoderamiento de un bien por el Estado sin compensación o "la transferencia obligatoria de propiedad privada a una propiedad pública sin compensación"[4], podría concluirse, como lo hizo P.M. Gaudemet, que todo impuesto sería confiscatorio, en el sentido de que tiene como efecto tomar por la fuerza, sin compensación pecuniaria o monetaria, recursos privados en provecho del Estado[5]. En realidad, como lo señala R. Mussgnug, "impuestos que puedan cancelarse mediante compensación no tienen sentido"[6], ya que como lo señala Bogdan "es de la naturaleza misma de los impuestos que no se conceda ninguna compensación directa al contribuyente particular por el monto de los impuestos que ha cancelado"[7].

Sin embargo, aun cuando no puede existir un impuesto con compensación pecuniaria directa, dado que los fines del sistema tributario son la satisfacción de las necesidades generales, generalmente, y en teoría, como lo observa Darby,

---

1 Véase el texto *de* esa ponencia, que se publica aquí *en* español, con título *Les protections constitutionnelles et légales contre les impositions confiscatoires,* en Academie International de droit comparé, *Rapports Géneraux XIII Congres lnternational Montreal* (1990), 1992, págs. 795 a 824. Para la elaboración de dicha ponencia general, recibimos las siguientes ponencias nacionales; H. A. García Belsunce, (Argentina); R. J. Vano, (Australia); D. Roessier, (Austria); J. Blom (Canadá); J.), Darby, (Estados Unidos); P.-M. Gaudemet, (Francia); Y. Hadari, (Israel); V. Uckmar, (Italia); Ch. J. Langereis, (Países Bajos); M. Gintowt-Jankowicz, (Polonia); R. Mussgnug, (República Federal de Alemania); B. W. Harvey, (Reino Unido); M. Bogdan, (Suecia); D. Yersin, (Suiza); J. Nemcová, J. Zernánek,(Checoslovaquia) y N. Valdés, (Uruguay).

2 Fonrouge, *Derecho Financiero,* 29 ed., vol. 1, Buenos Aires, pág. 279.

3 Gaudemet y Molinier, *Finances publiques,* t. 2, 49 ed., París, 1988, pág. 92.

4 Darby, *Ponencia nacional norteamericana,* pág. l. "Confiscar es originalmente hacer .pasar un elemento del patrimonio privado al patrimonio del Estado": Gaudemet, *Ponencia Nacional francesa,* págs. 1 y 2.

5 Gaudemet, *ídem.*

6 *Ponencia Nacional Alemana* (RFA), págs. 1 y 2.

7 *Ponencia Nacional Sueca,* pág. 4.

"siempre existe alguna compensación, por más amorfa que sea, que beneficia al contribuyente"[8]. Por ello, incluso desde este punto de vista, el problema puede plantearse cuando "un contribuyente individual está pagando en impuestos, mayor cantidad de dinero de lo que recibe, en beneficios, del Gobierno"[9].

Ahora bien, el tema del Congreso, inserto en el marco del Derecho Constitucional Tributario, estimamos que no podía abordarse desde una perspectiva tan amplia o tan restringida como la que resulta de la relación entre tributación y confiscación, sino que debía más bien enfocarse desde el ángulo de las garantías constitucionales de los contribuyentes frente al poder tributario del Estado, con el objeto de garantizar que todo impuesto se ajuste a las prescripciones constitucionales[10].

En consecuencia, en lo que respecta la Ponencia General, entendimos por tributación confiscatoria toda contribución inconstitucional, que resulta de la violación de las garantías constitucionales de los contribuyentes frente al poder impositivo del Estado, a la legalidad del impuesto, a la propiedad, a la equidad, a la libertad económica así como a las demás libertades públicas individuales.

En este sentido, por supuesto, para que exista una tributación confiscatoria es preciso que haya una Constitución como norma suprema y rígida, en la que no solamente se encuentre regulado el ejercicio del poder tributario del Estado, sino donde también se garanticen los derechos fundamentales de los ciudadanos, entre los cuales están el derecho de propiedad y a la libertad económica. Si estos últimos no están garantizados, como sucedía por ejemplo, en Checoslovaquia, no se podía hablar verdaderamente de "protecciones constitucionales contra las tributaciones confiscatorias"[11] asimismo, tampoco se puede hablar con precisión del tema cuando en el sistema constitucional de un país, no existe una Constitución orgánica, escrita y rígida, como sucede en Israel[12].

En general, puede afirmarse que en el derecho comparado, aun cuando las Constituciones regulan los fines del poder tributario del Estado y las modalidades de su ejercicio garantizando los derechos fundamentales, las mismas no establecen directamente una prohibición expresa de las tributaciones confiscatorias[13]. Por ello resulta excepcional el caso de España, cuya Constitución de 1978 establece, como principio general, que el sistema tributario en su conjunto no puede tener un carácter confiscatorio[14].

---

8 *Supra,* nota 4 de la pág. 1.

9 *Idem.*

10 De esta manera, "un impuesto considerado inconstitucional por cualquier motivo, es por naturaleza confiscatorio puesto que toma ilegalmente los dineros del contribuyente", *ibíd.* pág. 14.

11 Nemcová y Zemánek, *Ponencia Nacional Checoslovaca,* págs. 1-29.

12 Hadari, *Ponencia Nacional Israelí,* págs. 17.

13 Langereis, *Ponencia Nacional Holandesa,* pág. 12: Mussgnug, *supra,* nota 5, pág. 1; Darby, *Supra,* nota 3 pág. 16; Bogdan, *supra,* nota 6, págs. 3 y 6.

14 La prohibición del carácter confiscatorio de los tributos ha sido interpretada, no en relación a los impuestos aislados, sino en relación al sistema impositivo en su conjunto. Véase Taboada,

> Artículo 31.1 Todos los ciudadanos contribuirán con el gasto público según su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de equidad y progresividad, el cual en ningún caso podrá tener un carácter confiscatorio.

Incluso, más preciso en cuanto a la prohibición de impuestos confiscatorios es el texto de la Constitución de Guatemala de 1987, cuyo artículo 243, luego de establecer como principio que "el sistema tributario debe ser justo y equitativo", agrega que "están prohibidos los impuestos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna".

En todo caso, estén o no expresamente prohibidas las tributaciones confiscatorias, lo cierto es que en todo sistema constitucional donde se encuentren establecidos principios rectores del ejercicio del poder tributario del Estado, y se garanticen los derechos fundamentales de los ciudadanos, las tributaciones confiscatorias pueden ser consideradas inconstitucionales, siendo el problema esencial, determinar desde el punto de vista jurídico, cuándo un impuesto puede considerarse confiscatorio. Por lo tanto, la dificultad no está tanto en determinar si la tributación confiscatoria debe considerarse o no inconstitucional -que lo es- sino que, como lo señala R. Mussgnug con referencia a Alemania Federal, lo verdaderamente difícil "está exclusivamente en definir lo que es un impuesto confiscatorio, y cómo se lo puede distinguir de un impuesto elevado, pero constitucionalmente inobjetable"[15]. Este límite o frontera no es ni absoluto ni objetivo, y su determinación depende de varios elementos que están vinculados a la tradición política y a la realidad económica y social de un país en un momento dado.

En esta forma, existen países donde las tasas impositivas son muy elevadas, y otros donde se establecen límites precisos. Podría afirmarse, como lo ha hecho P.M. Gaudemet, que "una tributación puede calificarse de confiscatoria cuando lo elevado de su tasa obliga al contribuyente, en virtud de que sus ingresos disponibles no le alcanzan a reducir su patrimonio para cancelarla"[16]. Sin embargo, el estudio del Derecho Comparado demuestra que en esta materia no hay reglas absolutas. A título de ejemplo, en contraste, pueden mencionarse los casos de Suecia y Argentina.

Suecia puede considerarse una sociedad con impuestos extremadamente elevados, lo que ilustra M. Bogdan en su Informe al afirmar que "la carga impositiva total, medida en porcentaje del PNB, por concepto de impuestos y pagos de seguridad social obligatorios, pasaron de un 43,7% en 1975 a cerca del *55%* en 1987"[17]. Esto lleva a la conclusión de que en los últimos años, Suecia proba-

---

''La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario" en *La Hacienda Pública en la Constitución Española,* Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, págs. 281 y 319.

15 *Supra,* nota 6, pág. 2.

16 *Supra,* nota 4.

17 *Supra,* nota 7, pág. J.

blemente fue el país con los impuestos más elevados del mundo con relación a su Producto Nacional Bruto[18]. Pero además, M. Bogdan afirma, en su Informe, que la protección constitucional contra la tributación exorbitante en Suecia es muy limitada:

> En particular, la Constitución no prohíbe impuestos que pudieran alcanzar el 100% de los ingresos. El Estado, sin violar la Constitución, por ejemplo, puede retener prácticamente la totalidad de los ingresos mediante un impuesto sobre la renta; y prácticamente todo el patrimonio a través de un impuesto sobre la riqueza. Los efectos combinados de varios impuestos pueden fácilmente privar al contribuyente de la totalidad de sus ingresos y patrimonio o incluso más[19].

Esta débil protección constitucional frente a la tributación la atribuye M. Bogdan a la orientación política que tiene la propia Constitución sueca, elaborada bajo la influencia del partido político dominante, y que concebía la tributación como uno de los instrumentos para alcanzar sus objetivos políticos. Además, el hecho de que el control de la constitucionalidad de las leyes, el cual es de carácter difuso, sólo se ejerza cuando la inconstitucionalidad es "flagrante" ha llevado a que este control no se produzca casi nunca frente a normas tributarias[20].

En el otro extremo, es notable el caso de Argentina, donde también existe un control difuso de la constitucionalidad de las leyes mediante el cual los tribunales y la Corte Suprema de la Nación han establecido una abundante doctrina jurisprudencial en cuanto a los límites del poder tributario y a las tributaciones confiscatorias, sobre la base de las garantías constitucionales, en especial la garantía del derecho de propiedad y la nación de "razonabilidad" aplicada al ejercicio de dicho poder. "El eje alrededor del cual gira todo el sistema jurisprudencial de la Corte Suprema con respecto a la confiscabilidad de las tributaciones, según Linares Quintana, es la regla que considera que un impuesto es confiscatorio cuando el monto de su tasa sea «irrazonable»"[21].

En esta forma la Corte Suprema ha señalado que:

> El poder tributario debe ejercerse de buena fe y con fines públicos, y los impuestos deben establecerse de conformidad con un sistema de imparcialidad, uniformidad, en condiciones razonables, que no lleguen a constituir una prohibición o confiscación, debiendo además tener como objetivo el sufragar los gastos administrativos[22].

Este concepto de razonabilidad, que ha sido fundamental en el sistema de control judicial de la constitucionalidad de las leyes en Argentina, exige que los

---

18 *Idem.,* pág. 2.

19 *lbíd.,* págs. 6 y 7.

20 *lbíd.,* pág. 7.

21 *Tratado de la Ciencia del Derecho Constitucional,* 2 ed., t. 5, Buenos Aires, pág. 313.

22 García Belsunce, *Ponencia Nacional Argentina,* pág. 13.

órganos del Estado, en todas sus actividades, respeten un cierto límite, más allá del cual se produce la alteración del derecho y la pérdida de su esencia constitucional. Por lo tanto, "lo razonable -según G. Bidart Campos- es lo que se ajusta a la Constitución, no tanto en cuanto a su letra sino a su espíritu; y lo irrazonable es lo que infringe la Constitución, es decir, en fin de cuentas, lo inconstitucional"[23]. Sin embargo es claro que el problema de la jurisprudencia ha sido el de determinar cuándo el monto del impuesto resulta irrazonable y confiscatorio; como lo señala H. A. García Belsunce, la Corte Suprema estableció en numerosas decisiones que, por ejemplo, el carácter confiscatorio del impuesto inmobiliario se da cuando éste absorbe más de un tercio (1/3), es decir, más del 33% del ingreso probable que se pueda obtener del inmueble[24]. Sin embargo, en la jurisprudencia, no aparece el origen del porcentaje fijado (33%) ni tampoco su racionalidad, lo que ha sido criticado por H. A. García Belsunce señalando que el carácter confiscatorio de un impuesto inmobiliario debe más bien desprenderse de un conjunto de circunstancias de hecho (ubicación de la propiedad, valor comercial, rendimiento real, etc.) que lo vuelven o no razonable, sin que ello surja de la "cifra cabalística" del 33 %[25]. En todo caso, la Corte Suprema también ha fijado un límite para considerar confiscatorios los impuestos de sucesión cuando alcanzan un 33% de la parte de la herencia correspondiente a cada heredero[26].

Ahora bien, lo que debe destacarse en relación a los límites entre razonabilidad (constitucionalidad) y arbitrariedad (inconstitucionalidad) en materia impositiva, es que, fuera de la determinación de porcentajes por parte de la jurisprudencia de un país dado para establecer el límite entre uno y otro extremo (lo que, en Alemania, R. Mussgnug considera como propio de las leyes impositivas predemocráticas)[27], el tema de la confiscatoriedad de la tributación está definitivamente vinculado al respecto o no, por parte del Legislador, de una serie de garantías constitucionales cuya violación sería el origen de la irrazonabilidad de un impuesto y por ende, de su confiscatoriedad. Evidentemente, dichas garantías varían de acuerdo con los países y las épocas; por ello, no tienen carácter absoluto, de manera que si por ejemplo la Constitución de un país no garantiza la propiedad privada ni la libertad económica, como es el citado caso en Checoslovaquia, entonces no puede hablarse de tributaciones confiscatorias.

En cambio, el estudio del Derecho Comparado que hemos efectuado en diversos países con base a Informes que nos fueron enviados demuestra que, por lo general, en las Constituciones se establecen una serie de garantías a los ciudadanos que constituyen un marco de referencia del poder tributario del Estado

---

23 *Derecho Constitucional,* t. l. Buenos Aires, t 968, pág. 229.

24 *Supra,* nota 22, págs. 13-19; véase Linares Quintana, *El poder impositivo y la libertad individual,* Buenos Aires, 1951, pág. 239.

25 *Supra,* nota 22, págs. 18-19.

26 *Ídem,* pág. 22.

27 *Supra,* nota 6, pág. 5.

marcando los límites de la constitucionalidad de su ejercicio. Dichas garantías son, por lo general, la garantía de la legalidad del impuesto, de la propiedad privada, de la igualdad, de la libertad económica y de las libertades individuales. Ellas delimitan el ejercicio del poder tributario del Estado, por lo que cualquier traspaso de los límites establecidos da origen a inconstitucionalidad, que puede ser sometida al control judicial.

A continuación analizaremos estas cinco garantías constitucionales que se configuran como límite a las tributaciones confiscatorias, y concluyendo con referencias a la más importante entre las garantías del Estado de Derecho: el control judicial.

II. LA GARANTÍA DE LA LEGALIDAD DEL IMPUESTO

Frente al poder tributario del Estado, la garantía constitucional más clásica y en nombre de la cual se inició tanto la Revolución norteamericana como la francesa, es la garantía de la legalidad del impuesto. "Ningún impuesto sin representación" fue la declaración de las Colonias norteamericanas ante el *Stamp Act;* y ello también está en la base del rechazo por el *Parlement de Paris* de registrar los decretos tributarios propuestos por Luis XVI, exigiendo que fueran aprobados por los "Estados Generales".

Puede afirmarse que en todas las Constituciones modernas se establece la garantía de la legalidad del impuesto, al exigirse que los impuestos sólo pueden crearse mediante una ley aprobada por los órganos legislativos de representación popular. Es el caso en Alemania, Holanda, Suecia, Suiza[28] e incluso en Israel, a pesar de que no exista Constitución escrita en el sentido moderno, siendo la norma la contenida en la "Ley básica de la Economía del Estado" *(Basic Law of the State Economy)*[29]. Como también lo establece también la Constitución venezolana:

> Artículo 224. No podrá cobrarse ningún impuesto u otra contribución que no estén establecidos por ley, ni concederse exenciones ni exoneraciones de los mismos sino en los casos por ella previstos.

A este fin, en la Constitución se define el concepto de ley como "los actos aprobados por las Cámaras Legislativas (Senado y Diputados) actuando como cuerpos colegisladores"[30].

Esta garantía de la legalidad del impuesto es considerada generalmente en los Estados Unidos como el primer límite a la tributación confiscatoria, puesto que, en las democracias parlamentarias, se permite incluso a los contribuyen-

---

28 *Ibíd.;* Langereis, *supra,* nota 13, págs. 12; Bogdan, *supra,* nota 7, pág. 3; Yersin, *Ponencia Nacional Suiza* pág. 11.

29 Se reserva la legislación impositiva a la Knesset Hadari, *supra,* nota 12, pág. 2.

30 Art. 162.

tes ejercer, como electores, la presión necesaria sobre los representantes para la defensa de sus intereses[31]. Tal y como lo estableció el Juez Marshall en el caso McCullogh vs. Maryland en 1819: frente al poder tributario del Estado el cual, como se afirma en la misma decisión, "implica el poder de destruir", el pueblo le ha otorgado este poder "confiando en interés del Legislador, en la influencia de los electores o de sus representantes, para protegerse contra su abuso"[32].

En todo caso, la garantía de la legalidad del impuesto implica que éste debe ser creado por ley dictada por la representación popular, principio también válido en los sistemas constitucionales donde existe una distribución vertical del poder, como, por ejemplo, en los sistemas federales, y en el caso de los municipios que disponen de poderes tributarios. De conformidad con lo anterior, cualquier impuesto establecido mediante un acto del Ejecutivo o de cualquier autoridad distinta del Legislador (nacional o local) no sólo es inconstitucional, sino fundamentalmente confiscatorio. Debe señalarse que a pesar de que algunos países aceptan en materia impositiva la figura de la delegación legislativa o legislación secundaria, esta delegación no puede llegar a substituir al Legislador, y solamente puede referirse a algunos elementos del tributo para ejecutar las previsiones de la ley[33]. En consecuencia, la delegación legislativa y las facultades reglamentarias del Ejecutivo en materia impositiva, por esencia, no pueden nunca llegan a substituirse a la reserva legal establecida en beneficio del Legislador.

Sin embargo, si bien es cierto que la garantía de la legalidad del impuesto constituye la primera de las limitaciones constitucionales a las tributaciones confiscatorias, al exigirse la intervención de los órganos legislativos representativos, el problema que queda por resolver es el de los límites del órgano legislativo en el ejercicio de este poder. En efecto, dado que la Constitución prevé que el Legislador es el único que tiene potestad para crear impuestos, vale preguntarse si, en el ejercicio de este poder tributario, el Legislador también tiene límites constitucionales. En este sentido, en el Derecho Comparado encontramos respuestas variadas.

Ante todo, debe mencionarse la existencia de un límite general a cualquier actividad legislativa que, evidentemente, debe aplicarse igualmente al ejercicio del poder tributario del Estado: se trata de la garantía constitucional de la irretroactividad de la ley. Por consiguiente, y esto constituye u n principio general, las leyes impositivas no pueden ser retroactivas, porque si lo fueran serían confiscatorias[34].

---

31 Darby, *supra,* nota 4, pág. 1.

32 Wheat, 316, 431 (1819) *(ídem.* pág. 12).

33 Langereis, *supra,* nota 13; Hadari, *supra,* nota 12, pág. 3.

34 Mussgnug, *supra,* nota 6, págs. 12-13. Salvo, por supuesto, en sistemas como el de Israel, donde no se establece la garantía del control judicial de la constitucionalidad al no existir Constitución Hadari, *supra,* nota 12, pág. 5.

Pero, dejando a salvo este límite general al ejercicio del poder legislativo, queda planteada la interrogante de saber cuáles son los otros límites constitucionales al ejercicio por ley del poder tributario. En este sentido, R. Mussgnug, al referirse al caso de Alemania y al comentar el establecimiento constitucional de la garantía de la legalidad del impuesto como restricción formal a la soberanía fiscal del Estado, parece concluir que ese es el único límite al ejercicio del poder tributario del Estado. Por ello, afirma que:

> "puesto que el pueblo, representado por un Parlamento electo democráticamente, interviene en la fijación del nivel de tributación, incluso los impuestos más exorbitantes son constitucionalmente legítimos. Por más elevados que estén los impuestos, nunca serán demasiado altos porque se conforman a la opinión de la mayoría"[35].

Sin embargo, y esto es generalmente cierto, el ejercicio del poder tributario por parte del Legislador no es ilimitado y las Constituciones establecen, explícita o implícitamente, límites al ejercicio de este poder.

En algunos casos, se trata de limitaciones expresamente establecidas en las Constituciones al fijar el objetivo y los fines del sistema tributario. El artículo 13 de la *Declaración de los Derechos del Hombre* y *del Ciudadano* estableció en este sentido que:

> "Es indispensable una contribución común, para el mantenimiento de la fuerza pública y de los gastos de la administración, ésta debe ser equitativamente repartida entre todos los ciudadanos de acuerdo con sus facultades".

De esta norma resulta, como lo señala P.M. Gaudemet, que "el impuesto no puede crearse por cualquier concepto. No puede tener como fin desposeer al contribuyente como lo hacen las tributaciones confiscatorias. Su necesidad sólo se admite para cubrir los gastos de interés general"[36].

> En sentido similar, la Constitución de los Estados Unidos de América establece en el artículo 1, sección 8, lo siguiente:
>
> "El Congreso tendrá el poder de crear y recaudar impuestos, tributos, derechos y contribuciones para cancelar las deudas y garantizar la defensa común y el bienestar general de los Estados Unidos; pero todas las contribuciones, derechos, tributos e impuestos serán uniformes en todo el territorio de los Estados Unidos".

Asimismo, el artículo 223 de la Constitución de Venezuela establece objetivos más o menos precisos al sistema tributario:

> "El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de la

---

35 *Supra,* nota 6, pág. *5*.

36 *Supra, nota* 4, pág. 7.

progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida del pueblo".

De estas normas resulta que en las Constituciones se describen los objetivos precisos del ejercicio del poder tributario; en consecuencia, cualquier impuesto que no cumpla con los objetivos constitucionales sería confiscatorio. Sería el caso, por ejemplo, de un impuesto que tuviera como fin la destrucción de la economía privada.

De manera implícita, esta misma limitación al ejercicio del poder tributario existe en Alemania, de acuerdo con los llamados objetivos fiscales con los que debe cumplir la tributación. Es decir, como lo señala R. Mussgnug al criticar los intentos de establecer límites porcentuales en la carga impositiva: en un Estado democrático, el ingreso fiscal es regulado por el gasto presupuestario en el sentido de que "los gastos estudiados y aceptados por el Parlamento durante el proceso de aprobación del presupuesto pueden y deben ser cubiertos por impuestos lo suficientemente elevados". De allí, concluye que "el vínculo entre la autorización del gasto y la legislación fiscal constituye uno de los grandes logros del derecho constitucional democrático"[37]. De lo anterior resulta el principio según el cual sería inconstitucional y por lo tanto, confiscatorio, crear impuestos que tuvieran objetivos extrafiscales, como por ejemplo un impuesto que tuviera como fin la socialización de la propiedad. En este sentido, V. Scheumer afirma: "los impuestos se convierten en medidas expropiatorias cuando, más allá del objetivo de recaudación fiscal ingresos, van hasta la destrucción o extinción de objetos determinados de la propiedad, y consecuentemente, asumen un carácter confiscatorio"[38].

Evidentemente, al plantearse la necesidad de objetivos fiscales para la creación de impuestos, necesariamente surge la discusión acerca de la constitucionalidad de los llamados "impuestos intervencionistas", los cuales, más que un objetivo fiscal, apuntan más bien hacia la adecuación de las actividades privadas con lo que, por ejemplo, está establecido en un plan de desarrollo económico y social. La respuesta, en todo caso, dependerá del sistema constitucional concreto. Sin embargo, por lo general, no todo impuesto intervencionista debe verse como confiscatorio, a menos que el mismo destruya el derecho de propiedad o impida el ejercicio de la libertad económica.

En relación a los Estados Unidos, también se plantea el problema de saber si un impuesto se establece o no con el fin de "garantizar la defensa común y el bienestar general de los Estados Unidos". J. J. Darby señala que en primera instancia, esto lo debe determinar el Legislador, ya que como lo han establecido los tribunales, la tributación federal se admite "para alentar o desalentar algunos

---

37 *Supra, nota* 6. págs. 5-9

38 "Grundiagen und Art der Eteignungsentschädigung" en Reinhard-Scheuner, *Verjassungschutz des Eigentums.* Zwei Abhandiungen JCB Monk (P. Siebeck), Tübingen, 1 954, citado por Taboada, *supra,* nota 14, pág. 290.

tipos de actividad"[39]. Sin embargo, de allí a admitir la célebre frase del Juez Marshall en 1819 de que "el poder tributario implica, sin lugar a dudas, el poder de destruir"[40] hay un largo trecho. En realidad, tal como lo manifestó la Corte Suprema de los Estados Unidos en 1899, "no sólo es el poder de destruir, sino también el poder de mantener la vida"[41]. En consecuencia, la tributación no puede llegar a destruir como tales, ni la propiedad ni la libertad económica.

Otro de los límites al poder tributario que se encuentra contenido en la Constitución de los Estados Unidos es la exigencia de que los impuestos "deben ser uniformes en todos los Estados Unidos"[42]. Esta exigencia que resulta de la forma federal del Estado, fue interpretada en sentido geográfico pues los impuestos federales deben ser aplicados en todos los estados de la Unión[43]. Sin embargo, aun frente a esta interpretación tradicional, la Corte Suprema ha aceptado la aplicación de exenciones tributarias en algunos estados de menor desarrollo como Alaska, precisamente con el fin de estimular el desarrollo económico[44]. Además, "la Enmienda XIII (1913) otorgó al Congreso la facultad de crear impuestos sin prorrateo entre los estados", con lo cual la "cláusula de prorrateo" se volvió obsoleta y sólo se sigue aplicando en materia de "impuestos sobre bienes raíces y al capital"[45].

En otros casos, la ausencia de Constitución escrita en el sentido moderno del término, como en Israel, implica que, aun cuando la *Basic Law of the State Economy* establezca la garantía de la legalidad de la tributación al reservar a la *Knesset* la facultad de legislar en materia impositiva, como lo afirma Y. Hadari, "no existen límites al poder de la *Knesset* para sancionar leyes impositivas y determinar tarifas de impuestos. Con respecto a los impuestos, cualquier legislación futura puede imponer nuevos tributos o cambiar los existentes"[46].

En todo caso, refiriéndonos a los sistemas constitucionales en los cuales existe una Constitución escrita, además de los límites al poder tributario del Estado anteriormente señalados, derivados de los objetivos y finalidades del sistema tributario que establecen las contribuciones, los más importantes límites a dicho poder son aquellos que se originan de la consagración de otras garantías constitucionales de los ciudadanos, y en particular, de la garantía de la propiedad privada, de la igualdad, de la libertad económica y de las garantías individuales.

---

39 *Supra,* nota 4, pág. 13. Véase Wickard vs. Fillburn, 317 US 1 11 (1942); Sonzinsky vs. United States, 300 US 506 (1937); United States vs. Sánchez, 340 US 42 (1950); United States vs. Kahringer, 345 US 22 (1953); Zwak vs. United States, 848 F. 2d 1179 (198).

40 *Supra,* nota 32.

41 Nicol vs. Ames, 173 US 509, 515 (1899) : Darby, *supra, nota* 4, p. 6. 42.

42 Art. 1, s. 8, cláusula l.

43 Darby, *supra*, nota 4, págs. 6, 7.

44 Ptasynski vs. United States, 550 F. Supp. 549 (Wyo. 1952); 462 US 74 (1983); Darby, *supra*, nota 4, pág. 7.

45 Darby, *ídem.*

46 *Supra*, nota 12, pág. 3.

El ejercicio del poder tributario no puede significar la destrucción ni extinción de dichas garantías porque, si así fuera, la tributación sería inconstitucional debido a su carácter confiscatorio.

III. GARANTÍA DE LA PROPIEDAD PRIVADA

La más importante limitación constitucional al ejercicio del poder tributario que se aprecia en el derecho comparado, es la garantía de la propiedad privada, en el sentido que el impuesto no puede significar la destrucción de la propiedad, pues si así fuera, sería confiscatorio e inconstitucional. En algunos casos, esta limitación se establece expresamente en la Constitución: por ejemplo, en materia de impuestos, en el caso de Guatemala, donde la Constitución establece que "los impuestos confiscatorios están prohibidos"[47]; en cuanto al sistema tributario en general, en España la Constitución determina que "en ningún caso tendrá carácter confiscatorio"[48].

En otros casos, la prohibición de las tributaciones confiscatorias se desprende de la prohibición constitucional expresa respecto a la confiscación como forma de extinción de la propiedad, sin compensación. Es el caso de la Constitución de Venezuela, donde se establece que "no se decretarán ni ejecutarán confiscaciones"[49], salvo en los casos de enriquecimiento ilícito al amparo de la usurpación de poder[50] o, con relación a los extranjeros, en los casos aceptados por el Derecho Internacional[51]. En este caso, por tanto la prohibición expresa de la confiscación implica la prohibición de la tributación confiscatoria.

Debe señalarse que, en otros países como Israel, la confiscación como institución se acepta y se permite en casos de utilidad pública, en los cuales sin embargo debe respetarse el derecho al "debito proceso", *due process*[52]. En los Estados Unidos, la confiscación es considerada como un método constitucional excepcional pero permitido, con miras a lograr objetivos públicos, reservada sin embargo a casos que constituyen circunstancias extraordinarias como la guerra, el estado de emergencia nacional, las razones de salubridad, las conflagraciones y cierto tipo crímenes organizados y la rapiña[53]. Sin embargo, en todos estos casos, la confiscación no puede revestir la forma de una tributación, ya que la garantía constitucional de la propiedad privada la convertiría en inconstitucional.

En la mayoría de los sistemas constitucionales, la limitación a las tributaciones confiscatorias se origina, pura y simplemente, en la garantía constitucional

47 Art. 24 .

48 Art. 31.1.

49 Art. 102.

50 Art. 250.

51 Art. 102.

52 Darby, *supra,* nota 4, págs. 3-5.

53 Darby, *supra,* nota 4, págs. 3-5.

del derecho de propiedad, cuya formulación más clásica puede encontrarse en la *Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano* de 1789, a la que el Consejo Constitucional francés ha reconocido valor constitucional en virtud del preámbulo de la Constitución de 1958[54]. En efecto, el artículo 17 de dicha *Declaración* establece que:

> Siendo la propiedad un derecho inviolable y sagrado, nadie puede verse privado de ella a menos que lo exija claramente la necesidad pública legalmente comprobada y bajo la condición de una indemnización justa y previa.

De esta forma se deriva la prohibición de las tributaciones confiscatorias igual como sucede en la mayoría de los países en los cuales se garantiza constitucionalmente tanto el derecho de propiedad[55] como su garantía de extinción sólo mediante una justa compensación mediante la expropiación[56]. En consecuencia, las "expropiaciones disfrazadas" como las llama P.M. Gaudemet[57], o las "expropiaciones encubiertas" como las denomina R. Mussgnug[58], que se pretenden llevar a cabo mediante técnicas impositivas, son inconstitucionales ya que les falta, como garantía al derecho de propiedad, el elemento compensatorio requerido para cualquier expropiación (y que resultaría imposible encontrar monetariamente en un impuesto).

En esta forma, sea que esté expresamente establecida o que resulte implícitamente de la Constitución, la garantía de la propiedad privada presupone la inconstitucionalidad de los impuestos confiscatorios. Sin embargo, aquí, de nuevo la cuestión no es el aceptar la inconstitucionalidad de los impuestos confiscatorios, sino el establecer, con precisión, cuándo un impuesto debe considerarse confiscatorio o, según los términos de la jurisprudencia argentina, cuándo un impuesto debe ser considerado "irrazonable" o arbitrario.

En el Derecho Comparado, varias respuestas son posibles dependiendo de cada caso en particular. Sin embargo, puede decirse que existe un principio general: el impuesto debe gravar el ingreso pero no el capital, en el sentido que un impuesto cuando grave el capital, debe ser pagado por el ingreso que éste produce. Esto, en el Derecho francés antiguo, se expresaba con el dicho: "Derechos sobre los frutos son impuestos, derechos sobre los fondos son pillaje"[59].

---

54 Decisión del Consejo Constitucional, de 16 de enero de 1982, *cit.,* en Gaudemet, *supra,* nota 4, pág. 5.

55 García Belsunce, *supra,* nota 22, pág. 1 1. Conviene señalar que el artículo 17 *de* la Constitución argentina, además de que consagra *el* derecho de propiedad, establece que ''la confiscación de bienes queda para siempre borrada del *Código Penal* argentino", párrafo que en sí no se considera aplicable a las tributaciones, Yersin, *supra,* nota 28, págs. 3-5.

56 Langereis *supra,* nota 13, pág. 1; Darby, *supra,* nota 4, pág. 4; Bogdan, *supra,* nota 7, págs. 4-5; Yersin, *supra,* nota 28, pág. 3.

57 *Supra,* nota 4, pág. 4.

58 *Supra,* nota 6, pág. 1.

59 Gaudemet, *supra,* nota 4, pág. 6.

En cambio, si el impuesto tiene una incidencia directa sobre el capital, absorbiendo parte del mismo en un período de tiempo determinado, éste sería confiscatorio, y por tanto, inconstitucional pues socializaría la economía[60].

En Alemania, el principio anterior se formula en el sentido de que los impuestos sobre la propiedad son confiscatorios "si no pueden ser cancelados «del ingreso», sino «de los haberes», agotando el capital en vez de simplemente gravarlo"[61]. En Suiza, la Constitución federal fija una tasa máxima de 0,825 por mil para el impuesto sobre el capital[62].

En materia de impuestos inmobiliarios, la jurisprudencia argentina estableció el principio de que si el impuesto supera la tercera parte (⅓ o 33%) del ingreso probable del inmueble, debe considerarse confiscatorio e inconstitucional. Aun cuando este porcentaje fue fijado sin fundamento, la jurisprudencia ha sido constante y uniforme en ese sentido[63]; incluso admitiendo que el impuesto inmobiliario puede tener objetivos extrafiscales como la solución al déficit habitacional, la penalización de los inmuebles improductivos, y lucha contra los latifundios[64].

En cambio, en Suiza, en materia de impuestos sobre bienes raíces, el Tribunal Federal consideró constitucional un impuesto que gravaba con una tasa del 53% el monto del ingreso especulativo proveniente de la venta de inmuebles[65]. No obstante, en decisiones más recientes, a partir de 1979, se ha insistido en la aplicación de la garantía de la propiedad privada en materia fiscal afirmando que:

> La idea básica de la garantía de la institución de la propiedad ... prohíbe a la colectividad pública el sustraer a los propietarios su patrimonio privado o algunos de sus elementos mediante una fiscalidad excesiva (por ejemplo el patrimonio inmobiliario). ...La protección de la propiedad obliga así, al Legislador, a conservar la sustancia del patrimonio existente y a mantener la posibilidad de constituir un nuevo capital; y prohíbe al Legislador cuestionar la propiedad como institución jurídica accesible a todas y agotar el patrimonio de manera continua...[66].

Igualmente, en Alemania, en materia de impuestos sobre la propiedad, éstos se consideran inconstitucionales si obligan a las personas, más o menos rápidamente, a entregar su propiedad, y se consideran confiscatorios si la tasa impositiva tiene, respecto al ingreso, una incidencia tal que se vuelve insuficiente para pagar el impuesto, incluso cuando se invierta de manera sensata[67].

---

60 García Belsunce, *supra,* nota 22, pág. 15.

61 Mussgnug, supra*, nota* 6, pág. 2.

62 Yersin, *supra,* nota 28, pág. 4.

63 García Belsunce, *supra,* nota 22, págs. 12-17.

64 *lbíd.,* pág. 16; Tamagno, *El contribuyente,* Buenos Aires, 1953, pág. 49.

65 Yersin, *supra,* nota 28, pág. *5.*

66 ATF 1051 a 220 JT 1981. 1555 y 1556 *(idem.* págs. 5-6 y 13).

67 Mussgnug, supra*, nota* 6, pág. 8.

En cuanto a los impuestos sobre las herencias y donaciones, la jurisprudencia argentina, luego de haber considerado confiscatorios los impuestos que gravaban las herencias en un 50%, un 45% y otras tasas, se detuvo en la tarifa del 33% aplicable a la porción de la herencia correspondiente a cada heredero[68]. En consecuencia, cualquier tarifa superior se ha considerado confiscatoria. En cambio, en Francia, la tasa del impuesto sobre sucesiones puede alcanzar un 60% sin ser considerada confiscatoria, lo que P.M. Gaudemet considera una falla en el sistema de protección contra los impuestos confiscatorios[69]. En Alemania, en general, el impuesto sobre las sucesiones, cuya tasa se fija en base a una doble progresión (grado de parentesco entre los herederos y el *de cujus,* y el valor de la herencia), puede alcanzar tasas superiores al 50% de la herencia, considerándose que ese nivel de tributación se encuentra en el límite de lo admisible antes de volverse confiscatorio[70].

En materia de impuesto sobre la renta, y contrariamente a la doctrina establecida para los otros impuestos, la jurisprudencia argentina no se ha pronunciado, pudiendo alcanzar la tarifa hasta un 45 % , lo que ha sido criticado por H. A. García Belsunce, quien ha considerado necesario aplicar la misma tarifa del 33 % empleada para otros impuestos por la Corte Suprema[71]. En Alemania, el impuesto sobre la renta puede llegar hasta el 53% y se considera obsoleta la idea de que la tasa máxima debe situarse en el 50% del ingreso. Incluso, los impuestos sobre los intereses pueden alcanzar el 53% con tal de que no graven el ahorro (capital) en sí mismo. En Holanda, a pesar de que se estima que el impuesto sobre la renta no debe superar el 80% de los enriquecimientos, ninguna disposición constitucional lo prohíbe[72].

En Suecia, no existe límite constitucional al monto de los impuestos. Sin embargo Bogdan considera que:

> Un impuesto sobre la renta (es decir la suma de todos los ingresos) igual o superior al ingreso total, debe considerarse como una medida expropiatoria que no se puede ejecutar sin una compensación. Lo mismo se aplica para un impuesto sobre el patrimonio, igual o superior al patrimonio total del contribuyente, así como para cualquier otro impuesto que no sea inferior a su base[73].

En realidad, en esta materia, como lo señala R. Mussgnug, el único límite general que puede establecerse deriva de las demás garantías constitucionales, en

---

68 García Belsunce, *supra,* nota 22, pág. 21.

69 *Supra,* nota 4, pág. 9.

70 Mussgnug, *supra,* nota 6, pág. 12.

71 *Supra,* nota 22, págs. 22-25.

72 Mussgnug, *supra,* nota 6, págs. 3 y 9; Langereis, *supra,* nota 13, pág. 3. 73. *Supra* nota 7, pág. 6.

73 *Supra,* nota 7, pág. 6.

el sentido que el impuesto sobre la renta "no puede ser llevado por el Legislador a niveles que priven al contribuyente de los medios necesarios para vivir y comerciar libremente"[74]. En Suiza, en cambio, la Constitución Federal fija las tasas máximas del impuesto federal sobre la renta de las personas físicas en un 11,5%. En materia de impuestos cantonales sobre la riqueza o las grandes fortunas y sus ingresos, el Tribunal Federal suizo no ha estimado que en sí sea confiscatorio, incluso si la carga fiscal sobre la renta pueda llegar al 46,3 %. Igualmente, el Tribunal ha considerado que una tributación total del 67,6%, percibida sobre una misma renta inmobiliaria durante tres años consecutivos no era confiscatoria[75].

Para finalizar, también debe señalarse con respecto al impuesto sobre la plusvalía, que la Corte Suprema argentina consideró confiscatorio un impuesto que absorba la mayor parte del valor de un inmueble gravado por el impuesto, y eventualmente todo ingreso producido durante 36 años, cuando la propiedad sólo se beneficia de las obras públicas concretas (vía pavimentada) a razón del 12% de su valor[76]. En Suiza, al contrario, el Tribunal Federal no consideró confiscatorio un impuesto sobre la plusvalía del 60%, que representaba junto con otros impuestos sobre los beneficios inmobiliarios, un impuesto del 80% de la plusvalía inmobiliaria. Tampoco estimó inconstitucional el hecho de someter a un impuesto sobre plusvalía la parte de una indemnización por expropiación que constituya un beneficio inmobiliario[77].

IV. LA GARANTÍA DE LA IGUALDAD (GENERALIDAD Y JUSTICIA DEL IMPUESTO)

Aparte de la garantía de la propiedad privada, la segunda garantía constitucional que impone límites al ejercicio del poder tributario del Estado, es la garantía de la igualdad, la cual exige que el sistema tributario responda a principios de generalidad y justicia fiscal. En muchos casos, estos principios se establecen en las Constituciones no sólo de manera general como garantías a los ciudadanos, sino también con relación al sistema tributario. Por ejemplo, la *Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano* de 1789, al fijar la contribución común e indispensable para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la Administración, previó que "deban repartirse equitativamente entre todos los ciudadanos según sus facultades"[78]. En el mundo contemporáneo, este principio ha quedado establecido con una mayor precisión. Por ejemplo, la Constitución italiana ha requerido que "el sistema tributario se debe inspirar en el de criterios de progresividad (…) "[79], la Constitución de Guatemala (1987) ha determinado

74 Mussgnug, *supra,* nota 6, pág. 2.

75 ATF 1.021 a 220 = JT 1978, 1524, Yersin, *supra,* nota 28, págs. 4, 5 y 13.

76 Fallos 136, 161; García Balsunce, *supra,* nota 22, pág. 30.

77 Yersin, *supra,* nota 28, pág. 6.

78 Art. 13.

79 Art. 53.

que "el sistema tributario debe ser justo y equitativo"[80]; la Constitución de España (1978) ha previsto que el sistema tributario sea "justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad"[81], y la Constitución de Venezuela (1961) ha establecido que "el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de la progresividad (. . .)"[82].

No obstante, en la mayoría de las Constituciones estos postulados no se encuentran expresamente consagrados en los textos sino que se desprenden de la garantía general de la igualdad[83]; por lo que cualquier tributación desigual o discriminatoria es confiscatoria. Como lo señala P.M. Gaudemet, una tributación que, por naturaleza, desposea al contribuyente del patrimonio que detenta es confiscatoria, porque: "Ella no pude repartirse en partes iguales entre todos los contribuyentes, y llevaría a destruir toda la propiedad en beneficio del Estado. Por este hecho, esa contribución cambiaría la estructura de la sociedad (. . .) "y desconocería entonces el principio de la igualdad ante las cargas públicas, el cual, en Francia, tiene valor constitucional [84].

El principio de igualdad y de la generalidad aplicado a la materia fiscal ha llevado incluso, en los Estados Unidos, a la anulación de impuestos estadales con base a la "cláusula de protección igual de la Enmienda XIV", porque establecían discriminaciones contra no residentes[85].

Sin embargo, si bien conforme a lo establecido en el principio de la generalidad, todos los ciudadanos deben contribuir sin discriminación a los gastos públicos comunes, la repartición de las cargas que implican tales gastos debe ser igual y conforme a la capacidad económica de los contribuyentes. La igualdad en materia impositiva exige, fundamentalmente, la aplicación de un criterio de justicia que debe satisfacerse mediante el tratamiento desigual de personas que se encuentren en una situación desigual[86].

Por consiguiente, para no ser injusta, la tributación debe adaptarse a la capacidad económica de cada contribuyente.

Puede afirmarse, entonces, que este principio de imposición según la capacidad económica de los contribuyentes es un principio constitucional (explí-

---

80 Art. 243.

81 Art. 31.1.

82 Art. 223.

83 Yersin, *supra,* nota 28, págs. 9-10; Bogdan, *supra,* nota 7, pág. 5; Hadari *supra* nota 12, pág. 3; García Belsunce *supra,* nota 22, p. 35; Darby, *supra,* nota 4, pág. 12; Mussgnug, *supra,* nota 6, pág. 6.

84 *Supra* nota 4, págs. 7-8.

85 Darby, *supra,* nota 4, pág. 12.

86 Modesto Ogea Martínez-Orozco, "Los preceptos constitucionales en materia tributaria en el Derecho Comparado" en *XIX Semana de estudios de Derecho Financiero,* Madrid, 1972, págs. 388-89.

cito o implícito) en el constitucionalismo contemporáneo. Ya hemos señalado algunas Constituciones que lo establecen, como las de Venezuela y España. En otros países, como en Alemania, el principio ha sido establecido por el Tribunal Constitucional Federal, en el sentido de que los ciudadanos deben ser sometidos a impuestos "sólo proporcionalmente a sus medios" o, en otras palabras, "conforme a su capacidad financiera". Por ello, el Tribunal Constitucional Federal ha estimado que la Constitución prohíbe los "impuestos asfixiantes confiscatorios" que "imponen una carga excesiva a los contribuyentes y afectan esencialmente su situación financiera"[87].

En todo caso, este concepto de capacidad contributiva en sí mismo no permite establecer una clara distinción entre impuestos confiscatorios e impuestos elevados pero no confiscatorios; por esta razón, en Alemania se han desarrollado otros criterios complementarios. R. Mussgnug señala los siguientes: ante todo, el principio según el cual los impuestos deben dejar en manos del contribuyente suficientes medios de subsistencia, por eso es que las personas que ganan menos que lo necesario para vivir, deben ser exoneradas del impuesto. Además se señala que el principio de la capacidad contributiva requiere que a toda persona se le debe dejar un ingreso suficiente para asumir el nivel de vida apropiado a su ocupación y a sus ingresos; es que se garantiza mediante el principio de la progresividad[88]. Luego, el principio de la tributación equitativa, en el sentido de que el principio de la capacidad contributiva debe tomar en cuenta las demás cargas que debe asumir o soportar el contribuyente, como por ejemplo, las cargas alimentarias familiares. En este sentido, el Tribunal Constitucional Federal ha adoptado importantes decisiones para proteger a los contribuyentes contra los impuestos que afectan injustamente a la familia. En esta forma, se considera que el carácter confiscatorio del impuesto no deriva de su elevada tarifa, sino de los efectos confiscatorios que puede tener sobre los individuos que deben pagarlo[89].

Bajo la misma óptica y partiendo del principio constitucional de la igualdad, en Suiza el Tribunal Federal ha establecido los tres principios siguientes en materia de justicia fiscal: la universalidad y la igualdad de la tributación, y la proporcionalidad de la carga fiscal basada en la capacidad económica del contribuyente. El Tribunal Federal, al controlar la constitucionalidad de las disposiciones legales cantonales, ha distinguido dos formas de igualdad: la igualdad horizontal según la cual ciudadanos con capacidad contributiva similar deben soportar impuestos de la misma magnitud; y la igualdad vertical, que consiste en comparar la situación financiera de los contribuyentes modestos con la de los ciudadanos cuya situación financiera es mejor y en fijar las cargas fiscales respectivas de los contribuyentes en función de su capacidad económica[90]. En cuanto a la igualdad

87 Mussgnug, *supra,* nota 6, págs. 2 y 6.

88 *ldem,* pág. 6.

89 *lbíd,* pág. 7.

90 Yersin, *supra,* nota 28, pág. 9.

horizontal, D. Yersin señala que el Tribunal Federal suizo ha considerado que el principio de igualdad es limitante y restringe de una manera estricta el margen de apreciación del Legislador; por eso es que su jurisprudencia en este campo es amplia y es relativamente extensa la protección de los ciudadanos. En este sentido, los ciudadanos tienen la garantía de que en situaciones similares no son objeto de una tributación confiscatoria con relación a otros contribuyentes[91]. En cambio, el control con respecto a la igualdad vertical ha sido más prudente. En ese sentido, el Tribunal Federal suizo ha señalado lo siguiente:

> "En cuanto a la progresión, sólo puede verificarse si la regulación adoptada se justifica por motivos objetivos y si no resulta manifiestamente contraria al principio de la universalidad, igualdad y proporcionalidad"[92].

Debe señalarse también que en Suiza, en cuanto a la aplicación del principio de la progresividad, se han tomado en cuenta los efectos de la inflación ya que, en la mayoría de los cantones, se ha establecido un sistema de indexación de las tarifas de los impuestos, de manera tal que la mayor parte de los contribuyentes no ve aumentar su carga fiscal de manera artificial debido al incremento puramente nominal de sus ingresos o fortuna[93].

Por otra parte, con respecto a la aplicación de los principios de justicia fiscal, la posibilidad de proceder a una confiscación impositiva por ser injusta, puede resultar de la acumulación de varios impuestos de manera tal que perjudiquen la capacidad económica del contribuyente. Como lo ha señalado P.-M. Gaudemet:

> La carga fiscal puede llegar a ser confiscatoria cuando varios impuestos, que aisladamente no tienen efecto confiscatorio, debido a su acumulación, ejercen ese efecto en el contribuyente[94].

Con el fin de evitar este efecto confiscatorio de la doble o múltiple tributación, algunas Constituciones, como la de Guatemala, prohíben expresamente "la doble o múltiple tributación interna"[95]. Sin embargo, esto es excepcional; lo usual es que el ejercicio del poder tributario, para evitar la doble o múltiple tributación, tenga limitaciones legales; incluso en el caso de países como Suecia, donde la doble tributación, aun cuando pueda afectar, por ejemplo, la totalidad de los ingresos de un contribuyente, no sea considerada inconstitucional[96]. Sin embargo, es cierto que en la mayoría de los países se han establecido diversas protecciones legales contra la doble o múltiple tributación. Así, en Francia, para evitar que el total del impuesto sobre la renta y del impuesto de solidaridad sobre la fortuna de un contribuyente determinado adquiera un carácter confiscatorio, el *Código*

---

91 *Idem.*

92 *Ibíd.* pág. 10.

93 *lbíd,* pág. 7.

94 *Supra,* nota 4, pág. 11.

95 Art. 243.

96 Bogdan. *Supra,* nota, pág. 6.

General de Impuestos (1989)[97] determina que este total no puede exceder un 70% del ingreso de este contribuyente. Si dicho porcentaje se superara, el impuesto de solidaridad sobre la fortuna se vería reducido en el monto del excedente comprobado[98]. En esta forma, quien debe proteger a los ciudadanos contra los efectos confiscatorios de la doble tributación es el Legislador, estableciendo un límite porcentual que no puede ser superado; pues de lo contrario las imposiciones adquirirían un carácter confiscatorio.

En todo caso, el asunto de la doble o múltiple tributación se plantea, con características especiales, en los Estados con sistemas federales, donde el poder tributario se distribuye verticalmente de forma tal que los distintos niveles del Poder Público tienen facultades para crear impuestos. Esto trae como consecuencia, que la doble tributación puede aparecer por la creación de impuestos nacionales e impuestos estadales, sin que por ello la misma pueda ser considerada en sí misma como confiscatoria[99]. En realidad, la tributación se convierte en confiscatoria en el momento en el cual afecta la capacidad contributiva del ciudadano, y por lo tanto, es injusta.

En Argentina, por ejemplo, el límite establecido por la Corte Suprema para la acumulación de dos o más impuestos respecto de un mismo hecho imponible es por lo general del 33%; porcentaje establecido para determinar el concepto del carácter confiscatorio de la tributación[100]. Sin embargo, tratándose de una creación jurisprudencial, la cuestión está en determinar el alcance del control de la constitucionalidad en materia de doble tributación, y determinar cuándo dicho alcance supere el límite constitucional, cuál de los impuestos debe ser declarado inconstitucional. En Argentina, no existe la regla de preeminencia de los impuestos nacionales sobre los provinciales ni viceversa; por ello, ante la falta de solución general por parte de la jurisprudencia, se ha pensado que la solución al problema está en limitar cada uno de los impuestos participantes hasta el límite fijado por la jurisprudencia que le da carácter de confiscatorio a cada impuesto[101].

En todo caso, el problema de la doble tributación, se plantea igualmente en las relaciones que surgen entre los impuestos nacionales y locales de los municipios como en el caso de Francia[102], y en las relaciones entre los impuestos sancionados por los distintos estados de una Federación, como es el caso en los Estados Unidos, particularmente en materia de impuesto sobre los intercambios entre estados[103]. En este caso, "para pasar el examen constitucional de la cláusula de comercio", estos impuestos deben ser formulados de manera que afecten

97 Art. 885.

98 Gaudemet, *supra,* nota 4, pág. 11.

99 García Belsunce, *supra,* nota 22, págs. 32-33.

100 *Idem.,* pág. 34.

101 *lbíd.,* pág. 37.

102 Gaudemet, *supra,* nota 4, pags. 10-11.

103 Darby, *supra,* nota 4, págs. 10, 11 y 15.

solamente la porción de ingresos brutos atribuibles a las actividades comerciales interestadales realizadas dentro del estado que fija el impuesto"[104].

V. LA GARANTÍA DE LA LIBERTAD ECONÓMICA

Además de la garantía de la legalidad del impuesto, de la propiedad, y de la igualdad, la cuarta de las garantías constitucionales que se erige en limitación de las tributaciones confiscatorias, es la garantía de la libertad económica. En efecto, del mismo modo que el ejercicio del poder tributario no puede limitar ni destruir el derecho de propiedad, el ejercicio de ese poder tampoco puede limitar ni impedir la libertad de industria y de comercio, la cual es un derecho que en la mayoría de los países occidentales está garantizado por la Constitución.

En materia fiscal, esta garantía de la libertad económica y de la libre iniciativa privada exige, ante todo, que en el sistema tributario se establezca la manera que se proteja tanto la economía pública como la privada[105]. Así lo exige la Constitución de Venezuela cuando establece que el sistema tributario debe buscar "la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población"[106].

Esto supone, concretamente, que los impuestos no pueden establecerse de manera de impedir por ejemplo, el libre desarrollo del comercio en el territorio de un estado. Tal es el caso de Estados Unidos, donde se considera que "la cláusula de comercio hizo de Estados Unidos un mercado común nacional, que prohíbe a los diferentes estados a través de regulaciones o impuestos, establecer barreras que puedan impedir, sin ninguna razón, el libre flujo comercial a todo lo largo del territorio"[107].

Los impuestos tampoco pueden establecerse de forma tal que dificulten excesivamente o hagan imposible el ejercicio de una actividad económica. Tal y como lo expresó refiriéndose a Suiza D. Yersin, "el impuesto debe ser soportable para una empresa que trabaja en condiciones normales, y debe dejarle al propietario un beneficio justo"108. Por el contrario, si el impuesto no es soportable para una empresa, impidiéndole llevar a cabo su actividad económica, en principio deberá entonces ser considerado como confiscatorio. En este sentido, por ejemplo, la Corte Suprema de Estados Unidos concedió un "mandamiento judicial a una empresa fabricante de aceite de coco, eximiéndola del pago de un impuesto federal a las oleomargarinas, en parte, porque el pago de dicho impuesto podía ser el causante de la extinción de ese negocio"[109].

---

104 *Idem.,* págs. 10 y 11.

105 Ver con respecto a Alemania, Taboada, *supra,* nota 14, págs. 295 y 306.

106 Art. 223.

107 Darby, *supra,* nota 4 en la pág. 10.

108 *Supra,* nota 28, págs. 7 y 8.

109 *Miller c. Standard Nut Margarine Co.* 284 US. 498, 510 (1932), Darby, *supra,* nota 4 pág. 15.

Por consiguiente, la garantía de la libertad económica como límite al ejercicio del poder tributario del Estado, implica que no pueden existir impuestos cuyo objetivo sea el impedir una actividad económica. Es decir, se consideran confiscatorios aquellos impuestos que impiden el ejercicio de actividades económicas. Es el caso de los tribunales alemanes, que han considerado confiscatorios aquellos impuestos sancionados por el Legislador, no con objetivos fiscales, sino con miras a impedir la actividad pechada mediante la imposición de una carga insoportable, aun cuando no la impida en forma abierta[110]. En forma similar, el Tribunal Federal suizo resumió su jurisprudencia en la materia señalando que un impuesto debe ser considerado prohibitivo:

> a) si, añadido a los gastos de operación, excluye un beneficio adecuado incluso al aplicar los precios que se cobran en esa área; b) si, transferido al comprador, es decir, agregado al precio de venta, impide al comerciante mantener en forma eficaz la competencia con respecto a las demás empresas del ramo con las que se le puede comparar[111].

En Argentina, se consideran confiscatorios los impuestos a la importación, en aquellos casos en los que no se pueda transferir el impuesto a los consumidores, siendo entonces absorbidos por el contribuyente, afectando así el capital empleado para la importación o para la elaboración del producto, o una parte substancial del ingreso que se debía obtener por la enajenación ulterior de dicho capital[112].

Aun cuando la garantía de la libertad económica presupone la prohibición de impuestos prohibitivos, por ser confiscatorios, esta garantía no puede impedir que en el momento de fijar ciertos impuestos, además de objetivos fiscales, tengan como objetivo el instrumentar políticas públicas para disuadir la realización de actividades económicas en áreas o sectores determinados. Por ejemplo, en los Estados Unidos, como lo indica J. J. Darby, "los Tribunales han exonerado impedimentos constitucionales al uso extensivo por parte del Congreso del poder de regulación comercial e impositivo para normar y eliminar una amplia variedad de actividades nacionales y locales"[113].. En Alemania, el Tribunal Constitucional Federal, en diferentes casos, estableció el mismo principio de constitucionalidad de los impuestos disuasivos a las actividades económicas. En primer lugar, con

---

110 Mussgnug, *supra,* nota 6 págs. 9-10.

111 AFT 87, 132 (Yersin, *supra,* nota 28, págs. 9 y 10).

112 García Belsunce, *supra,* nota 22 pág. 28. Al referirse a esos impuestos, este autor señala que "no se le puede negar al Estado la facultad de crear impuestos al consumo con objetivos extrafiscales, prohibitivos o disuasivos, a través de impuestos tendientes a lograr ese efecto. En esta hipótesis, sólo se puede alegar el carácter confiscatorio del impuesto en aquellos casos en los que el importador adquiere una mercancía con una carta de crédito irrevocable o ha vendido el producto elaborado si éste es de origen nacional, ya que sólo en esos casos existen derechos subjetivos privados protegidos por garantías constitucionales, cuando los cuales serían lesionados por un impuesto confiscatorio sobre el capital o sobre el ingreso, según el caso *(ibíd.)*.

113 Darby, *supra,* nota 4, pág. 13.

respecto al impuesto a las máquinas de juego, el cual fue impugnado porque se consideró que había obligado a los propietarios de las máquinas a abandonar esa actividad, el Tribunal Constitucional Federal consideró que dicho impuesto sólo había disminuido drásticamente las ganancias de los propietarios, pero que no había eliminado su actividad[114].En segundo lugar, en relación al caso del impuesto a las empresas de transporte terrestre de larga distancia, establecido con miras a descongestionar las carreteras y abrir nuevos mercados al ferrocarril, el Tribunal Constitucional estimó que el mismo no había tenido como consecuencia la disminución de la actividad de las empresas, sino que sólo se había producido un cambio en la manera de llevar el negocio[115]. En el mismo sentido, como lo observa R. Mussgnug:

> Es inobjetable, por ejemplo, que el precio para el consumo de tabaco y bebidas alcohólicas aumente en forma significativa a través de impuestos especiales por razones de política de salud. La Constitución también permite que el hecho de tener perros sea costoso a través del impuesto al perro, y el tener más de un perro se vuelve un lujo casi inaccesible. El impuesto al perro no tiene como único objetivo aumentar los ingresos, y el Legislador puede emplearlo, además, para evitar que haya un número muy elevado de perros en las ciudades[116].

En todo caso, esta posibilidad que tiene el Estado de emplear su poder tributado con fines parafiscales, para disuadir o dificultar el ejercicio de ciertas actividades, no implica necesariamente que se estén restringiendo las demás libertades constitucionales. Esa es la razón por la cual el ejercicio del poder tributario del Estado se ve también limitado por la garantía constitucional de las libertades individuales.

VI. LA GARANTÍA DE LAS LIBERTADES INDIVIDUALES

En efecto, el ejercicio del poder tributario no sólo no puede conducir a la extinción de la propiedad, o a impedir el ejercicio de la libertad económica, sino que tampoco puede ser concebido como una limitación o una restricción a las demás libertades individuales garantizadas constitucionalmente. Por ejemplo, a través de la tributación no se puede limitar la libertad de prensa, la libertad religiosa o la libertad de contraer matrimonio.

Por lo que respecta a la libertad de prensa, en Alemania, según R. Mussgnug, "aplicar un impuesto a los periódicos es impensable ya que ello afectaría la libertad de prensa e información"[117]. En este mismo sentido, pero en el caso de los Estados Unidos, J. J. Darby indica que "la Primera Enmienda garantiza la libertad de prensa. Aun cuando la prensa está sujeta, al igual que cualquier otro

---

114 BY erf GE 31, pág. 8 y ss. Mussgnug, supra*, nota* 6, pág. 10.

115 BY erf GE 16 pág. 147 y ss. *(ídem.)*.

116 *Ibíd,* pág. 11.

117 *Ibíd.*

negocio, a una tributación no discriminatoria, en ningún caso se podía imponer a la misma una tributación que pueda llevar a la eliminación de opiniones que pudieran ser las mismas objetadas por parte del Gobierno"[118]. Sin duda, estos mismos criterios existen en aquellos países en los cuales las Constituciones garantizan la libertad de prensa.

Los mismos principios se aplican en el caso de la libertad religiosa. Según R. Mussgnug, en Alemania, "la tributación de los servicios religiosos constituiría un impedimento inconstitucional a la libertad de religión"[119]. Sobre este mismo tema y referente a Estados Unidos, J. J. Darby señala lo siguiente:

> "La Primera Enmienda también se refiere a la libertad religiosa. Consagra una garantía de religión dividida en dos áreas: 1) la cláusula de Establecimiento, que prohíbe una Iglesia oficial, y que en criterio de algunos constituye un muro de separación entre la Iglesia y el Estado; y, 2) la cláusula del Libre Ejercicio, que prohíbe la interferencia por parte del Gobierno en asuntos religiosos. Un impuesto no discriminatorio sobre la propiedad perteneciente a instituciones religiosas, no viola la Primera Enmienda *(Gibbons vs. District of Columbia,* 116 U.S. 404 [1885]) , así como tampoco lo hace una exención de impuestos estadales locales sobre los bienes raíces que se emplean exclusivamente con fines religiosos *(Waltz vs. Tax Commission,* 397 U.S. 664 [1970])"[120].

De cualquier modo, J .J. Darby observa que los problemas se plantean cuando el impuesto afecta, no el simple hecho de llevar a cabo un servicio religioso, sino una actividad que el grupo religioso considere como parte integrante de su ministerio[121].

Finalmente, por lo que respecta a las libertades individuales, otro ejemplo de limitación que imponen al ejercicio del poder tributario del Estado, es el referido a la libertad de contraer matrimonio. En efecto, un impuesto al matrimonio sería, en sí mismo, inconstitucional, puesto que limitaría la libertad y el derecho de casarse que, además, debe ser objeto de una protección especial[122]. En este sentido, el Tribunal Constitucional alemán calificó como un impuesto "escondido" sobre el matrimonio, el aumento de la tarifa impositiva que resulta de la obligación de los contrayentes de declarar sus impuestos sobre la renta en forma conjunta, con respecto a lo que cada uno debe pagar en forma individual. En estos casos, el Tribunal estimó que este aumento, aun cuando no tenía efectos confiscatorios, constituía un obstáculo considerable a la libre decisión de casarse[123].

---

118 Ver *Supra,* nota 4, pág. 9.

119 *Supra,* nota 6. pág. 5.

120 *Supra, nota* 4, págs. 9-10.

121 *The Jimmy Swaggart Ministries c. Board o/ Equalization o/ California,* 204, Cal. App. 3d (1988); Texas *Monthly lnc. c. Bob Bullock, 109* S. Ct. 890 (1989) supra*,* nota 4, pág. 10.

122 Mussgnug, *supra,* nota 6, pág. 1 1; Venezuela, art. 73 de la Constitución.

123 EV erf GE, pág. 55 y ss.; Mussgnug, *supra,* nota 6, pág. 11.

VII. CONCLUSIÓN: LA GARANTÍA JURISDICCIONAL

En las páginas anteriores hemos analizado desde el punto de vista del Derecho Comparado, los límites constitucionales existentes a las tributaciones confiscatorias. Estas vienen establecidas en forma expresa en los textos constitucionales o provienen de principios constitucionales, y en todo caso, se basan en la consagración por un texto constitucional escrito y rígido, de una serie de garantías fundamentales. Por consiguiente, estos límites a los poderes de tributación sólo se presentan en aquellos países en los que existe una Constitución escrita y rígida; de allí la dificultad de plantear este asunto en países como Israel, donde no existe una Constitución escrita y rígida en un sentido moderno, tal como se desprende de la ponencia de Y. Hadari. Además, el asunto sólo puede plantearse en términos justos en las Constituciones que garantizan los derechos de propiedad y de libertad económica; de allí la dificultad o la imposibilidad de que se discuta en países donde tales garantías no están establecidas, como por ejemplo en Checoslovaquia, tal y como lo indicara la ponencia de J. Nemcová y J. Zemánek.

Sin embargo, en las Constituciones se establece el poder tributario del Estado como una de las manifestaciones del Poder Público. Pero, como toda manifestación del poder público, el poder tributario no es ilimitado. Su ejercicio no sólo está sometido a reglas constitucionales orgánicas que lo atribuyen únicamente a ciertos órganos del Estado, como el Legislador, por ejemplo; sino que además, este poder está sometido a las limitaciones que derivan de la declaración constitucional de los derechos fundamentales de los ciudadanos y de las garantías constitucionales que se establecen con respecto a los mismos. Pero como respecto del conjunto de reglas constitucionales, de nada serviría establecer el principio de la supremacía constitucional y el de la limitación al ejercicio de los poderes del Estado, sin que se establezca paralelamente una jurisdicción constitucional que permita a los ciudadanos ejercer el control de la constitucionalidad de los actos tributarios. Esta constituye la verdadera garantía frente a las tributaciones confiscatorias, ya que, en definitiva, la garantía jurisdiccional es "la garantía de las garantías" de los derechos constitucionales.

Para ello, en los países en los que no hay jurisdicción constitucional, como es el caso de Holanda, según la ponencia de C. J. Langereis, la cuestión de los límites a las tributaciones confiscatorias es un problema de orden legal que se resuelve en límites a la actividad administrativa impositiva (cobros excesivos, reclamos administrativos).

En esta forma, las limitaciones constitucionales a las tributaciones confiscatorias en todos los países donde existen ha sido definida y precisada por la jurisdicción constitucional. En los sistemas de control concentrado de la constitucionalidad, como en Austria y en Alemania, el Tribunal Constitucional de cada país es el que ha establecido jurisprudencia en la materia. Esto se desprende claramente de las ponencias de D. Roessler y R. Mussgnug. Esto ha sucedido igualmente en Suiza en cuanto al control de la constitucionalidad de las leyes cantonales, como se constata en la ponencia de D. Yersin.

En los sistemas de control difuso de la constitucionalidad, como es el caso de Argentina y de Estados Unidos, la Corte Suprema es la que ha definido poco a poco una doctrina jurisprudencial muy rica en la materia, y eso es lo que explican en forma muy clara, en sus ponencias H. A. García Belsunce y J. J. Darby. Es el caso, igualmente, de los sistemas mixtos de control de la constitucionalidad como en Suiza, tal y como se desprende de la ponencia de D. Yersin referente a la doctrina del Tribunal Federal.

Por el contrario, en aquellos países en los que la jurisdicción constitucional no se ha desarrollado, como es el caso de Suecia, tal y como se desprende de la ponencia de M. Bogdan, el control judicial es aun débil.

Podría decirse lo mismo con respecto a Francia, aun cuando deba reconocerse que el trabajo realizado por el Consejo Constitucional en las dos últimas décadas ha sido de una gran importancia en el desarrollo de la justicia constitucional. Sin embargo, el hecho de que el Consejo Constitucional ejerce un control *a priori* de la constitucionalidad de las leyes a instancia sólo de algunas autoridades públicas, ha impedido que el contribuyente tenga acceso directo a dicha jurisdicción. Esa es la razón por la cual, tal como se desprende claramente de la ponencia de P.M. Gaudemet, no haya decisiones del Consejo en la materia, y el asunto se haya planteado más bien en términos doctrinales.

V PARTE

TRIBUTACIÓN PETROLERA

13. SOBRE LA APERTURA PETROLERA, LA PARTICIPACIÓN DEL CAPITAL PRIVADO EN LA INDUSTRIA BAJO LOS CONVENIOS DE ASOCIACIÓN Y LA NO SUJECIÓN A IMPUESTOS MUNICIPALES

Publicado en la Parte Tercera del libro, Allan R. Brewer-Carías, *Crónica de una destrucción. Concesión, Nacionalización, Apertura, Constitucionalización, Desnacionalización, Estatización, Entrega y Degradación de la Industria Petrolera,* Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2018, pp. pp. 96-116.
Recoge parte lo publicado en el artículo: Véase Allan R. Brewer-Carías, "El régimen nacional de los hidrocarburos aplicable al proceso de la apertura petrolera en el marco de la reserva al Estado de la Industria Petrolera," en FUNEDA, *La apertura petrolera, I Jornadas de Derecho de Oriente*, Caracas, 1997, pp. 145-172.

La Ley de Nacionalización de 1975, como se ha comentado, se dictó en medio de una gran polémica y expectativa, pues se trataba de nacionalizar la principal industria del país; habiendo sido uno de los temas de mayor discusión que se planteó, la decisión de si con la nacionalización se reservaba total y absolutamente al Estado la industria y el comercio de los hidrocarburos, o si se dejaba alguna posibilidad de que en alguna forma el sector privado pudiera participar en las actividades reservadas.

Esa discusión y controversia se centró, en particular, en la redacción del artículo 5º de la Ley Orgánica, el cual en definitiva estableció que:

> *"Artículo 5°*. – El Estado ejercerá las actividades señaladas en el artículo 1° de la presente Ley directamente por el Ejecutivo Nacional o por medio de entes de su propiedad, pudiendo celebrar los convenios operativos necesarios para la mejor realización de sus funciones, sin que en ningún caso estas gestiones afecten la esencia misma de las actividades atribuidas.
>
> En casos especiales y cuando así convenga al interés público, el Ejecutivo Nacional o los referidos entes podrán, en el ejercicio de cualquiera de las señaladas actividades, celebrar convenios de asociación con entes privados, con una participación tal que garantice el control por parte del Estado y con una duración determinada. Para la celebración de tales convenios se requerirá la previa autorización de las Cámaras en sesión conjunta, dentro de las condiciones que fijen, una vez que hayan sido debidamente informadas por el Ejecutivo Nacional de todas las circunstancias pertinentes."
>
> Se estableció así una reserva al Estado de carácter exclusivo, pues el derecho a ejercer la actividad no podía otorgarse a los particulares mediante concesiones, aun cuando no totalmente excluyente, al permitir su participación, o las del sector privado en la industria, mediante dos modalidades contractuales: los convenios operativos y los convenios de asociación que se podían establecer con empresas privadas.[1]

Los primeros no afectaban en forma alguna la reserva ni la esencia misma de las actividades atribuidas al Estado, y podían suscribirse todos los que las empresas petroleras nacionalizadas considerasen necesarios para la mejor realización de sus actividades.

Los convenios de asociación, en cambio, permitían al Estado asociarse con particulares para realizar las actividades reservadas, lo que implicaba un régimen jurídico excepcional de asociación o participación del sector privado en las actividades reservadas a través de empresas mixtas sometidas al control estatal, lo que exigía la intervención previa del órgano legislativo para que pudieran suscribirse.

En todo caso, fue sólo a través de los referidos convenios de asociación que en la Ley de Nacionalización que se permitió la participación del capital privado en la industria petrolera nacionalizada, es decir, en la industria y comercio de los hidrocarburos.

Como se dijo, la Ley Orgánica de Nacionalización, al igual que las que se dictaron en los comienzos de los años setenta en relación con la nacionalización de la industria del gas natural (1971), la industria y explotación del mineral de hierro (1975), y el mercado interno de hidrocarburos (1973); se sancionó con base en la previsión del artículo 97 de la Constitución de 1961 que establecía la posibilidad de que el Estado pudiera "reservarse determinadas industrias, explotaciones o servicios de interés público por razones de conveniencia nacional."

---

[1] Véase en Isabel Boscán de Ruesta, *La actividad petrolera y la nueva ley Orgánica de Hidrocarburos,* Funeda, Caracas 2002, pp. 127 y ss.

Se trataba de una norma fundamental de la Constitución Económica que había adoptado el texto de 1961, de carácter mixto y flexible, que por ello permitía, sin que existiera una rigidez constitucional, es decir, sin necesidad de estar reformando la Constitución al inicio de cada gobierno, ir conformando la política económica del Estado, como efectivamente ocurrió durante las cuatro décadas de vigencia de dicha Constitución.[2] Con esa decisión, quedó excluida del régimen de la industria petrolera, como se dijo, la técnica de las concesiones petroleras que la habían caracterizado desde inicios del Siglo XIX; estableciéndose una reserva excluyente.

Ahora bien, conforme al marco constitucional de 1961, así como se podían nacionalizar industrias por razones de conveniencia nacional como ocurrió con la industria petrolera, en otras circunstancias y otros tiempos, se las podía privatizar. Por ello, así como inicialmente la nacionalización petrolera excluyó de la industria la participación del capital privado al eliminar las concesiones, luego de 20 años de consolidación de la industria nacionalizada, conforme al mencionado artículo 5 de la propia Ley de Nacionalización, a comienzos de la década de los noventa del siglo pasado, en gran parte por las transformaciones ocurridas en el mercado petrolero mundial, se procedió a iniciar la llamada "Apertura Petrolera" que buscó hacer participar en la industria reservada al capital privado mediante Convenios de Asociación con el Estado; e, incluso, se dictó la Ley Orgánica de Apertura del Mercado Interno de la Gasolina y otros Combustibles derivados de los Hidrocarburos para el Uso de Vehículos Automotores de 1998.[3]

En efecto, en 1994, el Ejecutivo Nacional presentó al Congreso para su autorización previa, conforme a lo regulado en el mencionado artículo 5º de la Ley Orgánica de Nacionalización,[4] un Proyecto de Marco de Condiciones a los fines de la celebración de "Convenios de Asociación para la Exploración a Riesgo de nuevas áreas y la producción de Hidrocarburos bajo el Esquema de Ganancias Compartidas".[5] Con los mismos, se buscaba permitir mediante Convenios de Asociación con el capital privado, la exploración y, en consecuencia, el posible descubrimiento de nuevas reservas de hidrocarburos, especialmente de crudos

---

2 Véase lo que expusimos sobre la Constitución económica en el texto de 1961 en Allan R. Brewer-Carías, "Consideraciones sobre la Constitución Económica" en *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría*, Editorial Civitas, Madrid 1991, pp. 3.839-3.853.

3 Véase en *Gaceta Oficial* Nº 30.537 de 11 de septiembre de 1998

4 La norma disponía que: "Se requerirá la previa autorización de las Cámaras en sesión conjunta, dentro de las condiciones que fijen, una vez que hayan sido debidamente informadas por el Ejecutivo Nacional de todas las circunstancias pertinentes." Véase en *Gaceta Oficial* Nº 1.769 Extra. de 29 de agosto de 1975.

5 Véase Allan R. Brewer-Carías, "El régimen de participación del capital privado en las industrias petrolera y minera: Desnacionalización y regulación a partir de la Constitución de 1999", en *VII Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo Allan R. Brewer-Carías, El Principio de Legalidad y el Ordenamiento Jurídico-Administrativo de la Libertad Económica,* Caracas noviembre 2004. Fundación de Estudios de Derecho Administrativo FUNEDA, Caracas Noviembre, 2004 pp. 15-58.

livianos y medianos, particularmente tomando en cuenta que en los 10 años subsiguientes se presentarían oportunidades de mercado que exigían un aumento de la capacidad de producción del país para atender la cuota que le correspondía en el incremento de la demanda petrolera mundial.

En tal sentido, el Ejecutivo Nacional consideró que los nuevos Convenios de Asociación contribuirían a la consolidación y al crecimiento de la industria petrolera nacional, sin menoscabo de la soberanía estatal sobre los recursos energéticos; partiendo del supuesto de que el petróleo había sido y continuaría siendo pilar fundamental y motor del crecimiento y del desarrollo económico del país, pero para lo cual se hacía necesario seguir consolidando el sector petrolero tanto público como privado.

1. EL PRIMER ACUERDO LEGISLATIVO

Las Cámaras Legislativas Nacionales, el 4 de julio de 1995, en consecuencia, autorizaron mediante Acuerdo, la "celebración de los Convenios de Asociación para la *exploración a riesgo de nuevas áreas y la producción de hidrocarburos bajo el esquema de ganancias compartidas"*,[6] conforme a un Marco de Condiciones que se detalló en el artículo 2, bajo las cuales se debían celebrar dichos convenios.

Este Acuerdo del Congreso constituyó un acto parlamentario sin forma, pero con rango de ley que tenía su fundamento último en el artículo 126 de la Constitución de 1961 que regulaba dos formas de intervención del Congreso en la contratación administrativa: la intervención previa, autorizatoria de los contratos de interés nacional, y la intervención posterior, aprobatoria de los mismos. Dicho artículo, en cuanto a la modalidad de autorización previa, en efecto, establecía que en ningún caso podía:

> "procederse al otorgamiento de nuevas concesiones de hidrocarburos ni de otros recursos naturales que determine la ley, sin que las Cámaras en sesión conjunta, debidamente informadas por el Ejecutivo Nacional de todas las circunstancias pertinentes, lo autoricen dentro de las condiciones que fijen y sin que ello dispense del cumplimiento de las formalidades legales"

La autorización legislativa previa prevista en el artículo 5º de la Ley Orgánica que Reserva al Estado la Industria y el Comercio de los Hidrocarburos, en consecuencia, participaba de la misma naturaleza jurídica de la consagrada en el artículo 126 de la Constitución de 1961. En ambos casos, se trataba de un Acuerdo del Congreso adoptado por las Cámaras en sesión conjunta, en congruencia con lo dispuesto en la Disposición Transitoria Décima Tercera de la Constitución de 1961, que tenía la forma jurídica de un acto parlamentario sin forma de ley, pero con igual rango que la misma.[7]

---

6 Véase en *Gaceta Oficial* N° 35.754 de 17 de julio de 1995

7 Estos acuerdos conforme a lo decidido por la Corte Suprema de Justicia al interpretar el artículo 42.1 de su Ley Orgánica en sentencia de 25 de enero de 1994 (que ratificó la de la

Tendiendo dicho rango, el contenido de los mismos, como lo establecía el artículo 126 de la Constitución de 1961 y el artículo 5º de la Ley de Nacionalización, para el caso de una contratación administrativa específica, es autorizarla antes de su celebración, fijando las condiciones dentro de las cuales los contratos específicos deben celebrarse. Ni la Constitución ni la ley establecían límite o parámetro expreso al Congreso para fijar dichas Condiciones, siendo los límites del ejercicio de la competencia por las Cámaras Legislativas, lo que establece la Constitución respecto de las materias de competencia del Poder Nacional, teniendo dichas condiciones jerarquía igual a la de la Ley (sentencia de la Sala Político Administrativa de 14 de septiembre de 1993).

2. ALGUNAS BASES DE LOS CONVENIOS DE ASOCIACIÓN

Entre las disposiciones del Marco establecido en el Acuerdo se dispuso que el Ejecutivo Nacional debía determinar Áreas geográficas que se describieron en un Anexo en favor de una filial de Petróleos de Venezuela, S.A., "para realizar las actividades relacionadas con la exploración y explotación de yacimientos de hidrocarburos, con el transporte por vías especiales, almacenamiento y comercialización de la producción obtenida en las Áreas, y con las obras que su manejo requiera, todo de conformidad con la dispuesto en la Ley Orgánica que Reserva al Estado la Industria y el Comercio de los Hidrocarburos" (Primera).

A los efectos de la celebración de los Convenios de Asociación, se dispuso que la Filial debía llevar a cabo los procesos de licitación que fueran necesarios para seleccionar a las empresas inversionistas privadas con las cuales celebrarían los Convenios de Asociación para realizar las actividades descritas conforme al artículo 5° de la Ley de Nacionalización (Segunda). Con la firma de cada Convenio por parte de los Inversionistas y la Filial, y de conformidad con los términos y condiciones establecidos, quedaba entonces constituida una asociación para realizar las actividades descritas en cada una de las Áreas correspondientes (Tercera).

Por otra parte, a los efectos de asegurar el control del Estado, se dispuso además que en cada Convenio debía constituirse, antes de dar inicio a las actividades del Convenio, un "Comité de Control," conformado por igual número de miembros designados por los Inversionistas y la Filial, que debía presidir un miembro designado por esta última. Para la validez de las deliberaciones y decisiones del Comité, se precisó que se requería la presencia y el consentimiento de los miembros designados por la Filial, teniendo el Presidente doble voto para resolver los casos de empate (Cuarta).

Sala Político-Administrativa de 14 de septiembre de 1993), son actos estatales "emitidos por los cuerpos legislativos nacionales, en ejecución directa e inmediata de disposiciones constitucionales, teniendo, por tanto, sin serlo, rango equiparable al de la Ley." Véase en Allan R. Brewer-Carías y Luis Ortíz Alvarez, *Las grandes decisiones de la Jurisprudencia Contencioso-Administrativa 1961-1996*, Caracas 1996, pp. 472-474.

A fin de implementar el Convenio de Asociación, se dispuso que los inversionistas y la Filial, antes de iniciar las actividades del Convenio, debían constituir una sociedad anónima o Empresa Mixta en Venezuela, en la cual la Filial debía poseer el 35% del capital social y los Inversionistas el 65%. La Empresa Mixta tenía por finalidad dirigir, coordinar y supervisar las actividades de exploración, producción, transporte y comercialización objeto del Convenio (Quinta). Se dispuso, además, que la Empresa Mixta quedaba facultada para llevar a cabo por sí misma, o por terceros, las operaciones requeridas para cumplir el objeto del Convenio, si así los considerase conveniente.

Dentro de los términos y condiciones de la Asociación pautados en el Convenio, se debía establecer el compromiso de los Inversionistas de llevar a cabo las actividades exploratorias en el Área por su exclusiva cuenta y riesgo, con base a un plan establecido. Cumplido el Plan de Exploración, la continuación del esfuerzo exploratorio debía ser aprobada por el Comité de Control; y con esa aprobación se otorgaba a los Inversionistas el derecho a continuar la exploración por su exclusiva cuenta y riesgo (Sexta).

Si en el curso de cualquier fase del esfuerzo exploratorio se descubrían yacimientos de hidrocarburos dentro del Área, los Inversionistas debían definir las características y comerciabilidad de tales descubrimientos con base a un plan que debía ser aprobado por el Comité de Control. Ejecutado el Plan de Evaluación, los Inversionistas debían definir la viabilidad de la explotación comercial del descubrimiento y someter a la aprobación del Comité de Control un plan para desarrollar la producción. La explotación de los yacimientos de crudos pesados que fuesen descubiertos, estaba supeditada al resultado de los estudios de factibilidad que se debían realizar para determinar su viabilidad comercial y al Plan de Desarrollo correspondiente.

En cuanto a la explotación, uso y comercialización del gas asociado a la producción de crudos en un Área de Desarrollo, se debía efectuar en conformidad con las disposiciones legales aplicables y mediante la utilización de normas y técnicas de general aceptación en la industria petrolera internacional. En caso de que fueran descubiertos yacimientos de gas libre, su evaluación, desarrollo y comercialización estaban sujetos, dentro de la Asociación, a los acuerdos específicos que se establecieran entre las partes, en función de las características de los yacimientos y las circunstancias de su futura explotación. Aprobado el Plan de Desarrollo, los Inversionistas debían entonces desarrollar, conforme al mismo, los descubrimientos del Área de Desarrollo; y en ejecución del Convenio de Asociación, la Filial y los Inversionistas, debían establecer un Consorcio en el cual la Filial, debía adquirir una participación de un 35% para financiar el desarrollo.

La duración del Convenio debía incluir un lapso preestablecido para realizar el esfuerzo exploratorio, de 3 a 5 años, dependiendo de la complejidad del Área, y 20 años de operación comercial a partir de la aprobación del Plan de Desarrollo correspondiente a cada Área de Desarrollo. El plazo de la fase exploratoria podía ser extendido en conformidad con la Condición Sexta, por un lapso entre 2 y 4

años. En ningún caso, sin embargo, el Convenio podía tener una duración que excediera el término de 39 años contados a partir de la entrada en vigencia del Convenio. (Décima primera).

Por último, en la Condición contractual Decima séptima, después de definirse el derecho aplicable en el sentido de que "el Convenio se regirá e interpretará de conformidad con las leyes de la República de Venezuela," se dispuso que el modo "de resolver controversias en materias que no fueran de la competencia del Comité de Control y que no pudieran dirimirse por acuerdo entre las partes, sería el arbitraje, el cual se realizaría según las reglas de procedimiento de la Cámara Internacional de Comercio de Nueva York, vigentes al momento de la firma del Convenio." Se reguló así el arbitraje internacional, en sustitución de los tribunales nacionales para resolver las controversias entre las partes con ocasión de la ejecución de los convenios, con la única excepción de las materias competencia del Comité de Control.

Nos referimos a esta materia específica del arbitraje internacional al referirnos a los contratos de la Apertura Petrolera más adelante en este mismo libro.

3. ESPECIAL REFERENCIA AL MARCO DE LOS ASPECTOS IMPOSITIVOS (EL RÉGIMEN DE NO SUJECIÓN A IMPUESTOS MUNICIPALES)

Entre las Condiciones fijadas en el Acuerdo de 4 de julio de 1995, se destaca la Condición Décima, que estableció lo siguiente:

> "DÉCIMA: La celebración y ejecución del Convenio quedarán sometidas al régimen establecido en la Ley Orgánica que Reserva al Estado la Industria y el Comercio de los Hidrocarburos, en razón de que su objeto se contrae al ejercicio de las actividades reservadas al Estado, conforme al artículo 1º de dicha Ley. En tal virtud, las referidas actividades, siendo además de la competencia del Poder Nacional, no estarán sometidas al pago de impuestos municipales ni estadales. Sin embargo, y en atención a lo establecido en el artículo 136, Ordinal 10º de la Constitución de la República de Venezuela, el Congreso de la República establecerá un sistema de beneficios económicos especiales con cargo al bono sobre la rentabilidad "PEG" y en favor de los Estados y Municipios en cuyos territorios se realicen las referidas actividades y a otros fines que considere conveniente."

Conforme a esta cláusula, que no era una "exención tributaria"[8] el Congreso dispuso conforme a la competencia expresa establecida en el artículo 136.10 de la Constitución de 1961, el régimen tributario aplicable a las actividades de hidrocarburos a desarrollarse mediante los Convenios de Asociación, previendo

[8] Véase Allan R. Brewer-Carías, "El régimen nacional de los hidrocarburos aplicable al proceso de la apertura petrolera en el marco de la reserva al Estado de la Industria Petrolera," en FUNEDA, *La apertura petrolera, I Jornadas de Derecho de Oriente*, Caracas, 1997, pp. 145-172.

un régimen de sujeción exclusiva a impuestos nacionales y de no sujeción a impuestos estadales y municipales. En esta forma, en dicho régimen, el Congreso, teniendo presente la reserva que en esta materia corresponde al Poder Nacional, ratificó que los impuestos estadales y municipales no serían aplicables a dichas actividades, con lo cual precisó como parte del régimen nacional, que las mismas sólo estarían sometidas a los impuestos nacionales.

El artículo 136.10 de la Constitución, en efecto, atribuía al Poder Nacional competencia en relación al "régimen y administración de las minas e hidrocarburos". El origen de esta norma estuvo en que siendo las minas propiedad de los Estados desde la Constitución de 1864 (art. 13.16), la Constitución de 1881 atribuyó al gobierno de la Federación "la administración de las minas...con el fin de que las primeras sean regidas por un sistema de explotación uniforme" (art. 13.15), agregándose expresamente a la competencia del Poder Nacional, en la Constitución de 1961, además de la administración de las minas e hidrocarburos, el establecimiento de su régimen.

En consecuencia, era competencia exclusiva del Poder Nacional "el régimen y administración de las minas e hidrocarburos" (art. 136.10), por lo que los órganos del Poder Nacional, dentro de sus respectivas competencias orgánicas, debían establecer dicho régimen. Como parte del mismo, por supuesto, estaba el régimen tributario aplicable a las actividades mineras y de hidrocarburos de manera que sólo los órganos del Poder Nacional podían establecer dicho régimen, dentro de sus respectivas competencias orgánicas.

En este sentido, Federico Araujo Medina y Leonardo Palacios Márquez señalaron lo siguiente al comentar el artículo 136.10 de la Constitución de 1961:

> "Esta reserva general, referida al régimen y administración de los hidrocarburos, debe entenderse como una competencia exclusiva que abarca todo lo relacionado con la legislación, reglamentación y ejecución, con exclusión de cualquier otra instancia o entidad pública de base territorial, las cuales, por tal reserva, se encuentran impedidas de ejercer cualquier tipo de regulación de naturaleza normativa o de control administrativo.
>
> Los vocablos "régimen" y "administración", fueron empleados por el constituyente originario en la redacción del numeral 10º del artículo 136, en todo el sentido y extensión del significado del vocablo "régimen". Ello abarca cualquier tipo de regulación y control administrativo, organizativo y de naturaleza tributaria. (Por "régimen" ha de entenderse el sistema de gobierno. La manera de regir o regirse. Normas o prácticas de una organización cualquiera, desde el Estado a una dependencia o establecimiento particular. Guillermo Cabanellas de Torres, Diccionario Jurídico Elemental, Editorial Heliasta, S.R.L., Buenos Aires, 1979, p. 277).
>
> La Constitución de 1961 establece, en consecuencia, una competencia exclusiva y un régimen de Derecho Administrativo y Tributario en beneficio del Poder Nacional en todo lo atinente a materia de hidrocarburos. De ello

resulta una administración definida por referencia al régimen administrativo, que a su vez define como el derecho común a las actividades del Estado y de las personas públicas (territoriales o no) y a un poder impositivo adjudicado al Fisco Nacional, que lleva a que todo tributo (directo o indirecto) que repercuta o incida económicamente en las actividades de explotación, exploración y comercialización de hidrocarburos, estén reservadas al Poder Nacional.

La reserva absoluta, la competencia exclusiva en materia de hidrocarburos prevista en el numeral 10º del artículo 136 -en nuestro criterio- no solamente está referida a Petróleos de Venezuela, S.A. (PDVSA) y sus filiales, sino que, además, incluye a todos los entes económicos o formas empresariales, sean éstas de sociedades mercantiles o no, dedicadas a la ejecución de contratos asociativos o de asociación que llegaran a constituirse, crearse o aprobarse, dentro del contexto referencial de la reserva específica a que se refiere la LOREICH, entre las cuales, por supuesto, se encuentran los convenios de ganancia compartida".[9]

La antigua Corte Suprema de Justicia, por su parte, interpretó en sentido similar la reserva al Poder Nacional en cuanto al régimen en diversas materias, por ejemplo, en el campo de las telecomunicaciones;[10] y de la navegación.[11] Y en relación con las minas e hidrocarburos conforme al artículo 136.10 de la Constitución de 1961, la misma Corte Suprema, en sentencia de 20 de julio de 1971, señaló que:

"El artículo 136 de la Constitución de la República, específicamente determina las materias que son competencia del Poder Federal y dentro de ellas, en sus ordinales 8º y 10º, están incluidos respectivamente, "La organización, recaudación y control de las contribuciones de minas" y "El régimen y administración de las minas". En consecuencia, toda regulación sobre tales materias por los poderes Estadal y Municipal, violan lo previsto en el mencionado artículo 136..."

En el caso bajo análisis, se observa claramente que la Municipalidad del Distrito Lander del Estado Miranda, al regular en la Ordenanza de Arena, Piedras y otras substancias especificadas en su artículo 1º, y estableciendo sanciones por el incumplimiento de sus normas, violentó flagrantemente el ordinal 10º del artículo 136 de la Constitución de la República, por cuanto no está facultada para ejercer tal función conferida con exclusividad al Po-

---

9 Véase Federico Araujo Medina y Leonardo Palacios Márquez, *Análisis constitucional del Poder Tributario en materia de Hidrocarburos*, Caracas 1995, pp. 72-73.

10 Véase sentencia de la antigua Corte Federal de 12 de junio de 1953, *Gaceta Forense* Nº 47, 1953.

11 Véase sentencia de la antigua Corte Federal de 22 de febrero de 1960, *Gaceta Forense*, Nº 27, Vol. I, 1960, p. 109; y sentencia de la Corte Suprema de Justicia en Corte Plena de 4 de mayo de 1988, *Gaceta Forense*, Nº 140, Vol. I, 1988.

der Legislativo Nacional, el cual, en el artículo 7 de la Ley de Minas, reguló tal materia y al efecto establece: "Las piedras de construcción y decoración, o de cualquier otra clase, que no son piedras preciosas, mármol, porfirio, kaolin, magnesita, arenas, lodos, yeso, puzolanas, turbas, y sustancias terrenas y el guano, pertenecen al propietario de la tierra, quien las puede explotar sin especiales formalidades..."

Es idéntica la situación con relación al impuesto de explotación de los referidos minerales, prevista en el artículo 9º de la Ordenanza, el cual, en este caso viola el ordinal 8º del mismo artículo 136 de la Constitución de la República. Ambas violaciones ocasionan la nulidad de dicha Ordenanza de conformidad con el artículo 215, ordinal 4 ejusdem.[12]

La interpretación jurisprudencial de la reserva al Poder Nacional de toda la regulación, incluido el régimen tributario de las materias enumeradas en el artículo 136 de la Constitución de 1961, fue ratificada en sentencia de la Sala Político Administrativa de la antigua Corte Suprema de 16 de julio de 1996, al señalar:

"De lo anterior se desprende una primera conclusión y es que ni la actividad de telecomunicaciones, ni ninguna otra de las comprendidas dentro de las atribuciones del Poder Nacional puede admitir regulación directa o inmediata a través de textos normativos subalternos a la Ley. En otros términos, no pueden ni deben los órganos de la rama ejecutiva del Poder Público Nacional, ni los órganos ejecutivos y legislativos estadales o municipales mediante sus actos típicos y propios invadir tales esferas de actuación por haber sido éstas expresa y precisamente reservadas al órgano legislativo nacional.

...(omissis)...

Ahora bien, estando reservada la actividad antes mencionada al ámbito de la Ley y al Poder Nacional como también lo ratifican los artículos 1º y 4º de la Ley de Telecomunicaciones, resulta incontestable afirmar que toda su regulación, incluyendo la determinación del pago de tributos así como el régimen para su imposición, debe igualmente quedar plasmada en el texto legislativo."

Agregó la misma sentencia que:

"En relación con la consagración a nivel nacional de este tributo, es de advertir además que cualquier invasión del Municipio en la materia rentística reservada al Poder Nacional -dentro de la cual, obviamente se incluye la presente- se encuentra especialmente prohibida por el texto constitucional. En efecto, el artículo 34 de la norma fundamental hizo extensiva a los entes municipales la imposibilidad de crear impuesto "sobre las demás materias

12 Consultada en original.

rentísticas de competencia nacional", previstas para los Estados en el artículo 18, ordinal 3º, ejusdem".[13]

Por ello, a la luz de las consideraciones precedentes, Araujo Medina y Palacios Márquez concluyeron en lo siguiente:

"i) Que la atribución de competencia efectuada en materia de régimen y administración de hidrocarburos es una asignación exclusiva, absoluta, en beneficio del Poder Nacional.

ii) Que tal asignación no solamente se refiere al régimen administrativo de control, sino que incluye el régimen tributario.

iii) Que la asignación mediante la técnica de competencia exclusiva, impide a los Municipios y a los Estados incidir o gravar las actividades de hidrocarburos, ya sea mediante las formas estatales descentralizadas de administración pública petrolera o mediante los acuerdos, convenios o sociedades mercantiles que se constituyan o se crearen de conformidad con la reserva específica de la LOREICH.

iv) Que tal prohibición constituye una limitación explícita o directa al ejercicio del Poder Tributario estadal o municipal, que se traduce en un deber de abstención o de no intervención en los asuntos propios del Poder Nacional, como se desprende de los artículos 18 al 34 de la Constitución de la República".[14]

La conclusión de todo lo anteriormente expuesto es que la Constitución reservó a los órganos del Poder Nacional, la determinación del régimen tributario de las minas e hidrocarburos y las actividades que se deriven de su exploración, por lo que éstas estaban sujetas a los impuestos que ese régimen, y que sólo ese régimen establecido por dichos órganos del Poder Nacional, determinase.

En esta forma, las Cámaras Legislativas actuando como cuerpos colegisladores, mediante ley (art. 162 de la Constitución) habían establecido aspectos importantes del régimen tributario de las minas e hidrocarburos, no sólo al regular las contribuciones "de minas e hidrocarburos" en la Ley de Minas y en la Ley de Hidrocarburos conforme al artículo 136.8 de la Constitución; sino al establecer, por ejemplo, en la Ley Orgánica que Reserva al Estado la Industria y el Comercio de los Hidrocarburos, que las empresas de la industria petrolera nacionalizadas sólo estaban sujetas a impuestos nacionales, al indicar su artículo 7, un régimen de no sujeción a impuestos estadales y municipales, al establecer que las mismas "no estarán sujetas a ninguna clase de impuestos estadales y municipales".

Esta norma, tampoco podía considerarse como una norma establecedora de una "exención tributaria," sino de un régimen de no sujeción impositiva dictado

---

13 Consultada en original.

14 Véase Federico Araujo Medina y Leonardo Palacios Márquez, *Análisis constitucional del Poder Tributario en materia de Hidrocarburos, op. cit*. pp. 78-79.

en ejercicio de la competencia que tenían las Cámaras para legislar sobre las materias de competencia del Poder Nacional (art. 139 de la Constitución), entre ellas, para el establecimiento del régimen tributario de las minas e hidrocarburos, y de las actividades relacionadas con las mismas.

En igual forma, en el caso de la Cláusula Décima del artículo 2º del Acuerdo, cuando las Cámaras Legislativas en sesión conjunta y con base en la atribución que le conferían el artículo 126 de la Constitución y el artículo 5º de la Ley de Nacionalización, de fijar las condiciones para la celebración de los Convenios de Asociación; dispusieron como órgano del Poder Nacional que son, dentro de la competencia orgánica que tenían y de acuerdo al artículo 136.10 de la Constitución de 1961, el establecimiento del régimen tributario aplicable a dichos Convenios, previeron también un régimen de sujeción sólo a impuestos nacionales de manera que las actividades que se realizasen mediante los mismos "no estarán sometidos al pago de impuestos municipales ni estadales".

Esta previsión de la Cláusula Décima en el artículo 2º del Acuerdo, no consistía en aplicar a las empresas que resultasen de los convenios de Asociación la previsión del artículo 7º de la Ley de Nacionalización; sino en el establecimiento, por un acto parlamentario sin forma de ley, como órgano del Poder Nacional con competencia constitucional y legal para fijar las condiciones de los Convenios de Asociación que preveía el artículo 5º de la mencionada Ley Orgánica, del régimen de sujeción y de no sujeción tributaria de las empresas que se establecieran por los mismos, para cumplir actividades de hidrocarburos, previéndose un régimen de sujeción a impuestos nacionales exclusivamente, e indicándose que no estarían sujetos a impuestos estadales y municipales.

Esta condición aplicable a los Convenios de Asociación contenida en un acto parlamentario sin forma de ley, era en definitiva, parte del régimen de los hidrocarburos, y del régimen tributario de los mismos, establecido por un órgano del Poder Nacional competente, como era el Congreso, como consecuencia de su poder de fijar las condiciones de los convenios de Asociación previstos en el artículo 5 de la Ley de Nacionalización.

El establecimiento del régimen tributario aplicable a las minas e hidrocarburos por los órganos del Poder Nacional, conforme al artículo 136.10 de la Constitución de 1961, fuera mediante ley (como la Ley que Reserva al Estado la Industria y el Comercio de los Hidrocarburos) o mediante Acuerdos en los que se fijasen las condiciones de Convenios de Asociación; por tanto, en ningún caso podía identificarse con la figura de la exención tributaria. El régimen tributario que se podía establecer por los órganos del Poder Nacional respecto de las minas e hidrocarburos, así como se dispuso en cuanto a los hidrocarburos que no estaban sometidas sus actividades a impuestos estadales o municipales, podía, al contrario, prever expresamente que si estarían sometidas a dichos impuestos, o a alguno de ellos. Regimentar a cuál tributo estaban sometidas dichas actividades y a cuál no, era justamente el objeto de la reserva que constitucionalmente tenían

los órganos del Poder Nacional para determinar el régimen tributario que debía regir dichas actividades; lo que en ningún caso podía identificarse con la figura de la exención tributaria.

Como consecuencia de lo expuesto, siendo competencia exclusiva de los órganos del Poder Nacional determinar el régimen tributario de las minas e hidrocarburos y de las actividades relacionadas con ellas, cuando esa competencia constitucional la ejercían dichos órganos estableciendo, por ejemplo, la no sujeción a impuestos municipales respecto de las mismas, como lo estableció el Acuerdo del Congreso, ello en ningún caso podía considerarse como una violación de la autonomía municipal consagrada en el artículo 29 de la Constitución de 1961, que implicaba la posibilidad de establecer impuestos a las actividades lucrativas realizadas en la jurisdicción municipal respectiva, denominados patentes de industria y comercio a que se refería el artículo 31.3 de la Constitución, pues este sólo se aplicaba a las actividades de minas e hidrocarburos en la medida en que el régimen de éstas, establecido a nivel nacional, lo permitiera.

En otras palabras, estaba reservado a los órganos del Poder Nacional el establecimiento del régimen tributario de las minas e hidrocarburos y sus actividades, por lo que sólo dichos órganos podían determinar si las mismas sólo estaban sometidas o sujetas a impuestos nacionales o si por el contrario, también estaban sometidas a impuestos estadales y municipales.

En el caso del régimen tributario de sujeción impositiva establecido en la Cláusula Décima del Acuerdo, las Cámaras Legislativas en sesión conjunta, como órgano del Poder Nacional conforme a la competencia que le asignaba la Constitución en el artículo 126 y la Ley de Nacionalización de 1975, en su artículo 5º, habían determinado que las actividades que se desarrollasen mediante los Convenios de Asociación sólo estarían sujetas a los impuestos nacionales, es decir, que no estaban sujetas a impuestos estadales o municipales. En forma alguna esta determinación violaba las normas del artículo 29 y 31.3 de la Constitución de 1961 que establecían la autonomía municipal y el impuesto de patentes de industria y comercio porque, en relación a las minas e hidrocarburos, esas competencias municipales sólo podían ejercerse conforme al régimen que establecieran los órganos del Poder Nacional, y en el caso sometido de la Cláusula Décima del artículo 2º del Acuerdo respecto de las actividades realizadas mediante los Convenios de Asociación, se determinó que las mismas no estaban sujetas a impuestos municipales.

Por lo demás, y a todo evento, debe señalarse que en el mismo artículo 136.8 de la Constitución se estableció como competencia del Poder Nacional la organización, recaudación y control de las contribuciones "de minas e hidrocarburos," previéndose constitucionalmente una reserva específica al Poder Nacional en materia de contribuciones de minas e hidrocarburos, lo que excluía toda posibilidad por parte de los Estados y Municipios de gravar las actividades económicas en materia de hidrocarburos reservadas al Poder Nacional.

En efecto, establecida la competencia expresa del Poder Nacional en materia de contribuciones de minas e hidrocarburos, entraba en aplicación la norma prohibitiva del artículo 18 de la Constitución de 1961, que establecía que ni los Estados ni los Municipios (conforme al artículo 34 de la Constitución) podían crear impuestos sobre las materias rentísticas de la competencia nacional; razón por la cual las patentes de industria y comercio no podían gravar las minas e hidrocarburos y las actividades económicas que se derivasen de ellas.

Por tanto, en ningún caso, el régimen de no sujeción de las actividades de las empresas de hidrocarburos resultantes de los Convenios de Asociación a los impuestos municipales que establecía el Acuerdo, podía considerarse violatorio de la autonomía municipal y de la potestad tributaria municipal, pues conforme al artículo 136.8 de la Constitución de 1961, las minas e hidrocarburos constituían una materia rentística reservada al Poder Nacional, no sometida, conforme al artículo 18 de la Constitución, ni a impuestos estadales ni a impuestos municipales.

Por otra parte, la reserva al Estado (en este caso, a la República) de la industria y comercio de los hidrocarburos implicaba que el ejercicio de esa actividad no debía, en principio, estar sometida a gravamen tributario en virtud de la inmunidad fiscal de la República quien en definitiva es la que desarrollaba esa actividad, bien directamente, o bien a través de las formas de administración indirecta que le autoriza la Ley Orgánica que Reserva al Estado la Industria y Comercio de los Hidrocarburos.

En efecto, al asumir la República en forma exclusiva -régimen de la reserva- la administración y gestión de la industria y el comercio de los hidrocarburos, estas actividades no podían estar sometidas al pago de impuestos en otros niveles territoriales, esto es, el ejercicio de esas actividades no puede configurar un hecho imponible para los Estados o Municipios porque de ser así la imposición estaría dirigida a la misma República que se las ha reservado.

Las actividades reservadas a la República no pueden ser gravadas tributariamente en razón de que la potestad fiscal, entendida como el "poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender necesidades públicas",[15] sólo puede ejercerse sobre los particulares de quienes la República obtendrá recursos para cubrir el gasto público y no sobre la República misma, que como personificación nacional del Estado, implicaría una autoimposición.

Las entidades territoriales que conforman el Estado (República, Estados y Municipios) son por naturaleza los acreedores de los tributos, y carecen de capacidad económica que permitan calificarlos como contribuyentes; por otra parte, de constituirse el propio Estado en deudor fiscal operaría una suerte de confusión

---

15 Véase Héctor B. Villegas: *Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires 1992, p. 186.

por reunirse en él mismo las condiciones de acreedor y deudor del tributo. Estas circunstancias determinan la imposibilidad de someter la actividad realizada por los entes territoriales que conforman el Estado al pago de tributos, configurándose la llamada inmunidad fiscal o inmunidad tributaria del Estado.

Así, cuando una actividad contemplada como hecho imponible es realizada por la República, esa inmunidad se manifiesta, no pudiendo atribuírsele tal condición de "hecho imponible," no produciéndose el efecto de colocar el ente que la realiza, en este caso la República, como sujeto pasivo de la relación tributaria. No es que esté exento o exonerado del pago, sino que es inmune. Con respecto a la República no nace la obligación tributaria porque la República no está sujeta al deber de contribuir para cubrir el gasto público. La riqueza de la República está destinada, por naturaleza, a ese fin.

En este orden de ideas, cuando una actividad es reservada a la República, es lógico que ella no sea susceptible de ser gravada, esto es, de configurar un hecho imponible, porque la República es la única que la puede realizar y goza de inmunidad tributaria.

Sin embargo, la Ley de Nacionalización, al establecer la reserva, puede prever o autorizar formas de administración indirecta, mediante la creación de empresas del Estado o la asociación con empresas privadas dando lugar a empresas de economía mixta. En uno y otro caso éstas aparecen como instrumentos de gestión, debiendo, en principio, participar de la misma inmunidad fiscal de la que goza la República, salvo que la ley expresamente les retire esa inmunidad, como sucede, por ejemplo, con el impuesto sobre la renta.

Así lo admitió la jurisprudencia de la Sala Político Administrativa de la antigua Corte Suprema en sentencia del 31 de mayo de 1979 en la cual ratificó el criterio anteriormente sostenido en sentencia de 5 de octubre de 1970, de extenderle la inmunidad tributaria de la República a los entes de la Administración Pública Nacional Descentralizada funcionalmente, al señalar lo siguiente:

> "La obligación de "contribuir a los gastos públicos," mediante el pago de impuestos, tasas u otras contribuciones, establecidas en el artículo 56 de la Constitución, no incumbe, en principio, al Estado ni a las demás entidades territoriales que lo componen. La relación de derecho público que supone la obligación tributaria tiene como sujeto activo al fisco (sea nacional, estadal o municipal) y como sujeto pasivo a una persona natural o jurídica. Por tanto, es tan contrario a la lógica que el Congreso grave con impuestos nacionales la actividad que desarrollen los Estados o las Municipalidades por intermedio de sus servicios públicos, como que las Asambleas Legislativas o los Consejos Municipales sometan a tributación, en sus respectivas jurisdicciones, los servicios públicos que en ellos establezca el Gobierno Nacional. Siendo constitucionalmente uno de los fines del Estado «promover el bienestar general» mediante la creación, ampliación y mejoramiento de los servicios públicos a escala nacional, sería un contrasentido admitir la posibi-

> lidad de que las actividades que desarrollen con tal fin los diversos órganos de la administración nacional, pueden ser objeto de la contribución establecida en el ordinal 3º del artículo 31 de la Constitución, ni aun cuando ellas puedan constituir "actividades lucrativas" en el caso de que sean realizadas por particulares en ejercicio de la libertad de industria y comercio. Esto es aplicable tanto a los servicios centralizados, es decir, aquellos que no tienen personalidad jurídica propia, como a los servicios descentralizados los cuales en conformidad con las leyes que los rigen, tienen patrimonio propio y una personalidad similar aunque no idéntica, a la que es característica de los entes territoriales de derecho público".[16]

La noción de instrumento del Estado (o de la República) fue expresamente utilizada por aquella misma Corte y Sala para sostener la inmunidad tributaria de los entes descentralizados de la Administración Pública Nacional, en sentencia posterior del 11 de junio de 1981, al afirmar respecto de la Corporación de Desarrollo de la Región Zuliana que es, precisamente, un "instrumento del Estado" para realizar uno de sus "fines" constitucionales: "la promoción del desarrollo económico […] de toda la región zuliana." En dicha sentencia la Corte hizo referencia a su anterior fallo de 5 de octubre de 1970, cuyos conceptos ratificó señalando:

> "En otras palabras, es uno de los "servicios (públicos) descentralizados," que tiene "patrimonio propio y una personalidad similar, aunque no idéntica, a la que es característica de los entes territoriales de derecho público". Luego, si -como lo dijo la Corte en aquel fallo, cuyos conceptos ratifica en esta oportunidad-, "la obligación de «contribuir a los gastos públicos», mediante el pago de impuestos, tasas u otras contribuciones, establecida en el artículo 56 de la Constitución, no incumbe, en principio, al Estado, ni a lo demás entes territoriales que lo componen"; tal "obligación" constitucional, tampoco incumbe a estos entes autónomos, creados por el propio Estado, con "una personalidad similar aunque no idéntica, a la que es característica de los entes territoriales de derecho público". Y tanto es así, que, en virtud de una práctica legislativa, conveniente si se quiere, pero no necesaria ni indispensable, la misma Ley de creación, del referido Instituto Autónomo establece en su artículo 10: "La Corporación de Desarrollo de la Región Zuliana no estará sujeta al pago de impuestos o contribuciones nacionales de ninguna naturaleza o especie...". Por tanto, ya por su propia naturaleza, ya por expresión de la Ley de su creación, el citado Instituto Autónomo no está sujeto a tributación, es decir, goza de inmunidad tributaria, que es atributo del Estado y de los entes territoriales o institucionales que lo componen".[17]

---

16 Véase en *Gaceta Forense* Nº 104, Caracas 1979, Vol. I, p. 244.

17 Véase en *Revista de Derecho Público,* Nº 7, julio - sep. 1981, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 1981, p. 144.

En esta forma, la jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal ha sostenido el criterio de la inmunidad tributaria de los instrumentos de gestión o formas jurídicas utilizadas por la República para la mejor consecución de sus fines o de las actividades que asuma, bajo la política de intervención en la economía del país, tal como es el caso de las actividades de la industria y el comercio de los hidrocarburos, lo que permite afirmar que los entes públicos institucionales, los Institutos Autónomos y las Empresas del Estado, constituidas para desarrollar dichas actividades son instrumentos de la República y participan de su misma inmunidad fiscal, salvo que la ley nacional expresamente los someta a un tratamiento fiscal distinto.

La Ley Orgánica de Nacionalización de 1975 declaró de utilidad pública y de interés social las actividades reservadas, así como las obras, trabajos y servicios que fueren necesarios para realizarlos (artículo 1º), y es en virtud de ello que se declaró la reserva, régimen que no se modificó y se mantuvo con los Convenios de Asociación.

En efecto, la posibilidad de que la República como personificación del Estado Nacional, se asociase con inversionistas privados para la exploración y explotación de yacimientos de hidrocarburos no implica modificación en el régimen de la reserva al Estado (la República) de esa actividad.

La celebración de los Convenios de Asociación fue autorizada precisamente con fundamento en el artículo 5º de la Ley Orgánica de Nacionalización, norma en la cual estaba prevista la celebración de Convenios de Asociación con entes privados, manteniéndose la actividad a desarrollar con los inversionistas privados dentro del marco de la reserva, toda vez que para la ejecución de los Convenios de Asociación, conforme a las condiciones del Acuerdo que dictó el Congreso, específicamente las contenidas en la cláusula tercera y quinta del artículo 2, debía constituirse una sociedad anónima entre los inversionistas y la filial de Petróleos de Venezuela, como empresa mixta en la que la participación de la Empresa Filial de Petróleos de Venezuela representaba un rol determinante de la dirección y control de la gestión a realizar.

En efecto, dispuso la cláusula quinta del Acuerdo del Congreso que la

> "participación de la Filial o la Filial designada se hará mediante acciones doradas, las cuales conferirán prerrogativas a sus representantes en las decisiones sobre materias de trascendencia que, conforme al respectivo Convenio de Asociaciones, deban ser decididas por la Asamblea y la Junta Directiva de la Empresa Mixta. Cuando el ejercicio de la acción dorada haya generado controversias en el seno de la empresa mixta, la Filial Designada tendrá derecho a recurrir al Comité de Control para que éste adopte la decisión final."

Dicho Comité de Control, conforme a la cláusula cuarta del mismo artículo 2 del Acuerdo, estaba conformado por un número igual de miembros designados por los inversionistas y la filial de Petróleos de Venezuela, S.A. pero estaba presidido por uno de los miembros designados por la Filial, y para la validez de las de-

liberaciones y decisiones del Comité se requería la presencia y el consentimiento de los miembros designados por la Filial, teniendo el Presidente voto doble para resolver los casos de empate.

Estas condiciones aseguraban la intervención decisiva de la República, a través de las Filiales de Petróleos de Venezuela, S.A., en la planificación, coordinación y evaluación de las actividades de exploración de las nuevas áreas geográficas y la explotación de los yacimientos de hidrocarburos, que eran el objeto de los Convenios de Asociación, y hacían que las empresas mixtas que con motivo de estos Convenios se constituyan en empresas públicas, aun cuando la participación accionaria del Estado fuera minoritaria (35%).

En efecto, como señaló Caballero Ortiz:

> "el concepto de empresa pública no conlleva una sustracción total de capital privado. Las sociedades de economía mixta deben ser consideradas como empresas públicas en dos casos:
>
> a) Cuando el Estado, otra persona pública, o una sociedad cuyas acciones pertenezcan en su mayoría a personas públicas, tengan la mayoría del capital.
>
> b) Cuando -aun en el caso de que personas públicas o sociedades con participación mayoritaria de personas públicas, no tengan la mayoría del capital- los elementos que se hacen presente en la creación, organización y dirección de la empresa son de tal forma decisivos que aseguran a las personas públicas un papel relevante en la gestión y el control. Tales elementos permiten considerar como empresa pública al Banco de Desarrollo Agropecuario, en el cual las acciones adquiridas por el Estado no representan sino la mitad del capital del Banco y, sin embargo, la Presidencia del Organismo corresponde siempre al representante del Ejecutivo Nacional.
>
> La propiedad pública mayoritaria de las acciones no es entonces un elemento primordial de la empresa pública, ya que la misma puede ser reemplazada en algunos casos, por determinados elementos que configuran una dirección o control público".[18]

Sin duda las empresas que los inversionistas privados y la Filial de PDVSA constituyeran para la ejecución del Convenio de Asociación, desde el punto de vista tributario, sería un instrumento del Estado que participaría, en principio, de la inmunidad tributaria que beneficia a éste.

Como lo afirmó la Sala Político Administrativa de la antigua Corte Suprema en la sentencia antes citada de 11 de junio de 1981, los instrumentos del Estado "ya por su propia naturaleza, ya por expresión de la Ley de su creación... no están

---

[18] Jesús Caballero Ortíz, *Las Empresas Públicas en el Derecho Venezolano*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 1982, p. 107.

sujeto a tributación, es decir, gozan de inmunidad tributaria, que es atributo del Estado y de los entes territoriales o institucionales que lo componen".[19]

En este orden de ideas, es claro que el Acuerdo del Congreso al disponer que las actividades objeto del Convenio de Asociación quedaban sometidas al régimen de la Ley Orgánica de Nacionalización, y determinar que siendo de la competencia del Poder Nacional, no estaban sometidas al pago de impuestos municipales y estadales, se ajustó a la Constitución entonces vigente de 1961.

Por una parte, la referencia a la competencia del Poder Nacional excluía, como antes quedó expuesto, cualquier intervención del Poder Estadal y Municipal en la regulación en general, y específicamente en lo atinente al régimen tributario. En esa materia, siendo una competencia exclusiva del Poder Nacional, por expresa prohibición de la Constitución, no podían intervenir los Estados ni los Municipios (artículos 18.1, 34 y 136.8).

Pero es que además, tratándose de actividades reservadas a la República, las mismas no podían estar sujetas a gravamen tributario por los Estados ni los Municipios, independientemente que dichas actividades las ejercieran directamente la República o indirectamente a través de sus instrumentos (empresas públicas), porque en uno y otro caso era la República quien en definitiva desarrollaba la actividad, lo que determinaba que la misma no era susceptible de configurar el hecho imponible de impuestos estadales o municipales, en virtud de la inmunidad tributaria de los sujetos que la realizaban.

Por otra parte, en cuanto a la Cláusula Décima del Acuerdo del Congreso y su relación con el artículo 224 de la Constitución y el artículo 4.2 del Código Orgánico Tributario, y consecuencialmente, de los artículos 162 y 177 de la Constitución, sobre tributación, debe señalarse que en ningún caso, la referida Cláusula Décima del artículo 2º del Convenio estableció alguna "exención tributaria" respecto de las actividades derivadas de la ejecución de los Convenios de Asociación, cuyas condiciones de celebración fueron fijadas en el Convenio.

La exención tributaria, en efecto, es una excepción al principio de la generalidad del impuesto, que el legislador establece respecto de determinados sujetos o actividades, por razones de conveniencia fiscal o pública, que aun cuando dada la ordenación general y normal de un tributo están sujetos al mismo, sin embargo, se los exime. Si embargo, como hemos dicho, distinta a la figura de la exención tributaria, es la de la no sujeción, como lo ha analizado Fernando Sainz de Bujanda, al señalar que:

> "quedarán insertos en el ámbito de la no sujeción los hechos que no aparezcan configurados en el ordenamiento como imponibles, es decir, como susceptibles de generar obligaciones de pago. Asimismo, en la esfera subjetiva, el concepto de no sujeción corresponderá a las personas que no se

[19] Véase en *Revista de Derecho Público,* Nº 7, julio - sep. 1981, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 1981, p. 133.

encuentren con los hechos imponibles en la relación prevista por la ley para que les corresponda la posición de sujetos pasivos del gravamen".[20]

La situación de no sujeción, por tanto, aparece cuando los hechos no son considerados como imponibles y por tanto, no generan obligación tributaria y eso, precisamente, es lo que pueden determinar los órganos del Poder Nacional cuando establecen el régimen tributario de las minas e hidrocarburos y determinan, por ejemplo, que sólo estarán sometidas al pago de impuestos nacionales, lo que implica no sujeción a los impuestos estadales y municipales.

Esta determinación del régimen tributario al cual están sometidos las minas e hidrocarburos y las actividades que resulten de los mismos, como se ha dicho, puede establecerse por los órganos del Poder Nacional según su competencia. Ello lo puede establecer el Legislador, actuando como cuerpo legislador al regular mediante Ley, en general, el régimen de los impuestos nacionales, e incluso de minas e hidrocarburos y en particular, el régimen de la industria petrolera nacionalizada; pero también puede establecerse al prever el régimen de sujeción o no sujeción, por el mismo parlamento, al fijar, mediante Acuerdo conforme a sus competencias constitucionales y legales, las condiciones particulares que debían regir la celebración de los Convenios de Asociación.

En tal sentido, ni la determinación del artículo 7 de la Ley Orgánica de Nacionalización, ni la determinación de la Cláusula Décima del Artículo 2 del Acuerdo, podían considerarse como exenciones tributarias, sino como la determinación de un régimen de no sujeción a los tributos estadales y municipales respecto a las actividades de hidrocarburos, que fueran realizadas por las empresas nacionalizadas o con motivo de los Convenios de Asociación. No tratándose de una exención la establecida en dicha Cláusula para las actividades derivadas de los convenios de Asociación, no resultaba aplicable lo previsto en el artículo 224 de la Constitución de 1961 ni en el artículo 4.2 del Código Orgánico Tributario, los cuales, en consecuencia, no podían considerarse violados por el Acuerdo.

En todo caso, como se ha dicho el establecimiento de un régimen de no sujeción a determinado tributo de determinadas actividades, correspondía a las Cámaras Legislativas como órganos del Poder Nacional con competencia para establecerla, fuera como cuerpos colegisladores, mediante ley, o en sesión conjunta respecto a determinadas contrataciones que se autorizasen mediante Acuerdo. En el caso del Acuerdo del Congreso de 4 de julio de 1995 la determinación de la no sujeción de las actividades derivadas de los Convenios de Asociación a los impuestos estadales y municipales, se estableció por un acto parlamentario sin forma de ley, dentro de las condiciones que fijó, conforme al artículo 126 de la Constitución de 1961 y al artículo 5 de la Ley Orgánica que Reserva al Estado la Industria y el Comercio de los Hidrocarburos, para dichos Convenios de Asociación.

---

[20] Véase "Teoría Jurídica de la Exención Tributaria" en Fernando Sainz de Bujanda, *Hacienda y Derecho*, Vol. III, Madrid 1963, pp. 428-429.

Dicho Acuerdo, en definitiva, por tanto, antes que crear exenciones de impuestos, lo que hizo fue precisar los límites de la potestad tributaria estadal y municipal sobre las actividades de hidrocarburos reservadas al Poder Nacional, que fueron objeto de los Convenios de Asociación que se autorizaron por el mismo Acuerdo y que dictaron para permitir su celebración.

4. LOS CONVENIOS DE ASOCIACIÓN (ASOCIACIONES ESTRATÉGICAS) Y SU NATURALEZA COMO CONTRATOS ADMINISTRATIVOS

Conforme al marco aprobado por las Cámaras Legislativas, en los años subsiguientes, entre 1994 y 1997 se celebraron varias rondas de negociaciones para la asignación y la creación de asociaciones, originándose lo que fueron los siguientes Convenios de Asociación:

En primer lugar, las denominadas Asociaciones Estratégicas para las operaciones en la Faja Petrolífera del Orinoco, que fueron las siguientes: Petrozuata, S.A., en asociación con *ConocoPhillips*; Sincrudos de Oriente, S.A.(Sincor, S.A.) en asociación con *Total* y *Statoil*; Petrolera Cerro Negro, S.A., en asociación con *Exxon Mobil* y *British Petroleum;* y Petrolera Hamaca, C.A. (Petrolera Ameriten**)** en asociación con *ConocoPhillips* y *Chevron*.

En segundo lugar, las asociaciones constituidas para proyectos de Exploración a Riesgo y Ganancias Compartidas que fueron las siguientes: en el Golfo de Paria Oeste en asociación con *ConocoPhillips, Eni Venezuela B.V* y *OPIC Karimun Corporation*; en el Golfo de Paria Este, en asociación con *ConocoPhillips, Inelectra, Eni y OPIC Karimun Corporation*; y en La Ceiba, en asociación con *Exxon Mobil* y *Petro-Canadá*.

Además debe mencionarse la Asociación Estratégica autorizada en 2001, para la producción de Bitúmen, diseño, construcción y operación de un módulo de producción y emulsificación de bitúmen natural para la elaboración de Orimulsión, que fue Orifuels Sinoven, S.A., (Sinovensa), en asociación con *China National Petroleum Corporation – CNPC Services de Venezuela* y *PetroChina Fuel Oil Company*.

Todas estas asociaciones se constituyeron conforme al marco de los Acuerdos del Congreso, con los cuales, como se dijo, se dio inicio a la denominada *apertura petrolera.* El primero de dichos Acuerdos legislativos, referido a las asociaciones constituidas para proyectos de Exploración a Riesgo y Ganancias Compartidas, sin embargo, fue impugnado por razones de inconstitucionalidad e ilegalidad por ante la Corte Suprema de Justicia en 1995, juicio que concluyó cuatro años después, el 17 de agosto de 1999 (cuyos documentos se recogen en este libro), cuando la Corte Suprema dictó sentencia declarando sin lugar la acción de nulidad que se había intentado.

Este libro, precisamente recoge las incidencias y argumentos fundamentales de ese importante proceso judicial, incluyendo el texto de la sentencia dictada,

en la cual fueron de notable interés las consideraciones que hizo la antigua Corte Suprema de Justicia sobre la naturaleza de los Contratos de Asociación con inversionistas privados que habían sido autorizados por el Congreso, los cuales la Corte consideró como impregnados de las características propias que la "contratación administrativa."

La Corte, a tal efecto, en esa sentencia precisó las notas identificatorias de los contratos administrativos y del "régimen especial que regula su tratamiento jurídico", indicando que esas notas esenciales eran "la noción de *"servicio público"* y la consecuente incorporación en su texto -tácita o expresamente- de las *"cláusulas exorbitantes."* Sobre estas últimas, dijo la Corte:

> "Estas cláusulas exorbitantes se presentan como disposiciones implícitas en el contrato administrativo, que recogen prerrogativas en favor de la Administración Pública, justificadas por el interés colectivo involucrado en esa contratación, y cuya proporción es de tal magnitud que en una relación contractual común resultan inaceptables.
>
> Son pues las cláusulas exorbitantes, notas consustanciadas con la naturaleza misma de las contrataciones de carácter administrativo. Es precisamente esta desproporción que se patentiza entre los intereses del particular frente a los del colectivo, lo que define las cláusulas exorbitantes. Se trata así, de aquellas disposiciones que un particular no aceptaría insertar en un contrato con otro particular, porque son ellas las que en definitiva ponen de relieve o materializan en el negocio jurídico las potestades administrativas. Potestades no discutidas; y, por el contrario, recibidas por el particular contratante que entiende y acepta que no se trata de un capricho de la voluntad administrativa, sino una herramienta diseñada por el Derecho Público para garantizarle al colectivo, la protección de sus intereses encomendados a la Administración, concretándose con ella, la forma más eficaz de asegurar la salvaguarda del interés general, imposibilitado de controlarlo directamente y permanentemente.
>
> La Corte indicó que estos criterios "han sido aceptados por gran parte de la doctrina extranjera y también venezolana, no obstante que aún existen estudiosos del tema que restan relevancia a la distinción que se hace de los contratos administrativos frente a los de derecho común, y que insisten en que la misma sólo ha obedecido a razones puramente pragmáticas, dirigidas a la determinación del órgano jurisdiccional competente para su conocimiento".[21] La Corte aceptó, en todo caso, que las cláusulas exorbitantes -insertas

[21] Es la tesis que hemos sostenido desde hace años en "La evolución del concepto de contrato administrativo" en *El Derecho Administrativo en América Latina*, *Curso Internacional,* Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario, Bogotá 1978, pp. 143-167; en *Jurisprudencia Argentina*, N° 5.076, Buenos Aires, 13121978, pp. 1-12; en *Libro Homenaje al Profesor Antonio Moles Caubet*, Tomo I, Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, Universidad Central de Venezuela, Caracas 1981, pp. 41-69; y en Allan R. Brewer-Carías, *Estudios de Derecho Administrativo,* Bogotá, 1986, pp. 61-90.

> expresa o tácitamente en el contrato- en realidad no definen los contratos como tales contratos administrativos, "por ser una consecuencia y no un elemento determinante de éste"; concluyendo entonces con la afirmación de que "la característica que por antonomasia identifica un contrato administrativo es el servicio público que se pretende con él, el interés general o la utilidad pública perseguida."

En cuanto a los Contratos de Asociación autorizados por el Congreso, la Corte expresó que los mismos "contienen *per se* la noción de servicio público, por tratarse de contrataciones que se postulan como aquellas que más claramente revelan su condición de administrativa."

La noción de servicio público expresada por la Corte, en este caso, fue excesivamente lata, identificándola incluso con las nociones de interés general o utilidad pública, lo que es totalmente incorrecto, al punto de vaciarla de todo contenido en derecho, pues tal noción solo abarca las *prestaciones obligatorias* del Estado que tienen por objeto la *satisfacción de necesidades colectivas*, como por ejemplo, lo precisó la Ley Orgánica de Hidrocarburos a partir de 2001 al establecer en su artículo 5 que las actividades relacionadas directa o indirectamente con el transporte y distribución de gases de hidrocarburos *destinados al consumo colectivo*, constituyen un servicio público.

[omissis]

14. CONSIDERACIONES SOBRE LOS REPAROS FORMULADOS POR LA CONTRALORÍA A LAS EMPRESAS CONCESIONARIAS DE HIDROCARBUROS RESPECTO DEL EJERCICIO FISCAL 1970

Nos ha sido solicitada por el Contralor General de la República, opinión en torno a los reparos formulados por la Contraloría General de la República a las empresas concesionarias de hidrocarburos, con motivo de sus declaraciones de impuesto sobre la renta correspondientes al ejercicio 1970. El problema central que surge respecto de dichos reparos se reduce a una diferencia de criterio entre la Contraloría General de la República, por una parte, y la Administración del Impuesto sobre la Renta y las empresas concesionarias de hidrocarburos, por la otra, en los siguientes términos: las declaraciones de impuesto sobre la renta, correspondientes al ejercicio fiscal de 1970, y las consiguientes liquidaciones fiscales se realizaron tomando en cuenta, a los efectos de determinar los ingresos de las contribuyentes por ventas de exportación de hidrocarburos y productos derivados, los precios de referencia establecidos en los convenios suscritos con el Ejecutivo Nacional por las empresas contribuyentes, conforme a la Ley vigente hasta el 30 de diciembre de 1970; y la Contraloría General de la República estima que dichas declaraciones y las liquidaciones consiguientes han debido haberse realizado tomando en cuenta los valores de exportación fijados unilateralmente por el Ejecutivo Nacional (Resolución conjunta Nos. 643 y 408, de 8 marzo de 1971, de los Ministerios de Hacienda y Minas e Hidrocarburos), de acuerdo a lo exigido por el artículo 41 de la Ley de Impuesto sobre la Renta que entró en vigencia el 30 de diciembre de 1970.

Estudiado detenidamente el problema planteado, a continuación expresamos la opinión que nos merece:

I

El artículo 41 de la Ley de Impuesto sobre la Renta promulgada el 18 de diciembre de 1970, establece lo siguiente:

> "Art. 41. El Ejecutivo Nacional fijará por períodos sucesivos hasta de tres años cada uno, los valores de los artículos o mercancías exportados en el puerto venezolano de embarque. Cuando el monto resultante de la aplicación de los valores fijados por el Ejecutivo Nacional exceda de los ingresos por ventas de exportación declarados por el contribuyente, se efectuará un pago complementario de impuesto sobre la diferencia".

Esta norma, así como toda la Ley de Impuesto sobre la Renta, entró en vigor el 30 de diciembre de 1970, y se aplicó por imperativo expreso del artículo 159 de la Ley, "a los ejercicios que concluyan con posterioridad a esa fecha", es decir, básicamente, al ejercicio fiscal que concluyó el 31 de diciembre de 1970.

Sobre la aplicabilidad de la reforma que entró en vigencia el 30 de diciembre a los impuestos que se causaron durante el ejercicio que concluyó el 31 de diciembre, puede decirse que en el ordenamiento jurídico venezolano no hay ninguna duda. El impuesto sobre la renta no es de causación instantánea, es decir, el hecho imponible del mismo — la obtención de la renta— no es instantáneo, sino que es de duración prolongada, y la obligación tributaria nace al cumplirse la dimensión temporal del hecho imponible, es decir, al finalizar el período anual de percepción de la renta. Toda modificación de la legislación tributaria con anterioridad a la finalización de ese período es admisible y no puede considerarse como de efectos retroactivos.

El problema, en todo caso, está resuelto en Venezuela a nivel jurisprudencial, al menos desde 1954. La antigua Corte Federal, en una sentencia de 8 de junio de 1954, estableció lo siguiente:

> "En el caso de estudio, tanto en éste como en otros juicios similares, los contribuyentes no tachan de inconstitucionalidad a la ley, atribuyéndole el vicio de ser retroactiva, sino porque, a juicio de ellos, los funcionarios de la Administración General del Impuesto y la Junta de Apelaciones le han dado, al aplicarla, efecto retroactivo. Arguyen que publicada la ley creadora del impuesto adicional el día 12 de noviembre de 1948, ella no puede ser aplicada sino a los enriquecimientos o rentas posteriores a esa fecha y en manera alguna a los anteriores a aquel día. Entre los varios y numerosos argumentos aducidos tanto por los funcionarios de la Administración Pública, como por los contribuyentes, la verdadera discrepancia fundamental consiste en determinar los momentos de la causación, de la liquidación o exigibilidad y de la recaudación del impuesto. En concepto de los contribuyentes, el impuesto adicional lo causa cada uno de los enriquecimientos netos disponibles con anterioridad a la fecha de publicación de la ley, sin advertir la diferencia que la Junta de Apelaciones observa respecto a "la propia naturaleza y variedad de las rentas", por lo que "el variado modo de formación de cada una de ellas ocasiona distintos momentos de causación para distintas rentas. Unos son los que se producen instantáneamente, en los cuales la exigibilidad se confunde con el ingreso al patrimonio del contribuyente. Otros son los que sólo se producen como consecuencia de un mecanismo complejo, desarro-

llado en el tiempo y cuya exigibilidad sólo adviene al término del proceso. Esta segunda posibilidad es precisamente la del impuesto adicional".

"La Corte considera fundado en derecho ese criterio de la Junta de Apelaciones. En principio, la materia grabada por el Impuesto sobre la Renta, son los enriquecimientos netos obtenidos en el año o ejercicio fiscal; y en cuanto al impuesto adicional, así lo confirma, sin posible duda, el artículo 31 de la ley. Conforme a esa disposición, lo que se grava es «la renta restante (después de deducido el impuesto cedular y el complementario) que exceda de la suma de los impuestos causados durante el año gravable. Es el principio de la «anulidad» en la tributación directa. La claridad del texto y la doctrina financiera del Impuesto sobre la Renta, coinciden en que lo gravable es «el resultado final de los enriquecimientos en el año, deducido ya el impuesto cedular y también el complementario; lo que implica por modo incontestable que el impuesto adicional se causa en el último instante del año fiscal o económico-financiero, porque es en ese momento y no antes cuando se verifica el fenómeno del excedente restante de las rentas netas habidas en el año, sobre el cual excedente, si lo hubiere y sobrepasare del diez por ciento (10%) del patrimonio, es que incide el impuesto adicional. Si así no fuera, prácticamente sería imposible la determinación de éste y su liquidación consiguiente".

"Por tanto, en concepto de la Corte no puede sostenerse con fundamento que se ha aplicado retroactivamente la ley, al someter a ella, como se hizo, el ejercicio fiscal del año 1948, regido por la ley de 12 de noviembre en cuanto a la causación, liquidación y exigibilidad del referido Impuesto sobre la Renta" (Ver en G. F. N 9 4, 1954, pp. 228 a 230, citada en Allan R. Brewer-Carías, *Jurisprudencia de la Corte Suprema 1930-74 y Estudios de Derecho Administrativo*, tomo I, Caracas, 1975, pp. 225 a 253).

El problema, por otra parte, está resuelto en la doctrina. En tal sentido, por ejemplo, Santiago Parra de Más señala que "no hay retroactividad cuando la ley fiscal establece un impuesto, vigente sólo para el futuro, pero cuyos elementos constitutivos del hecho imponible hayan comenzado a producirse con anterioridad al comienzo de la vigencia de la misma. Un impuesto sobre la renta, siguiendo el mismo ejemplo, que se estableciera durante el ejercicio imponible no sería retroactivo, ya que su devengo se sitúa al final del mismo y recae sobre la base imponible existente entonces" (V. Santiago Parra de Más, "La retroactividad de la Ley Fiscal y el principio de la capacidad tributaria" en *XIX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1972, p. 623).

Conforme a este criterio, aceptado pacíficamente en Venezuela, no puede haber duda alguna en cuanto a la aplicabilidad para el ejercicio correspondiente al año 1970 y que concluyó el 31 de diciembre de dicho año, de la totalidad del texto de la Ley de Impuesto sobre la Renta que entró en vigor el 30 de diciembre de 1970.

II

Ahora bien, frente a esta situación relativa a la vigencia temporal de la ley, ¿cuáles son los efectos de esa aplicabilidad inmediata de la norma señalada del artículo 41 de la misma?

1. En primer lugar, la modificación de la determinación de la base imponible, que en el impuesto sobre la renta se identifica con el enriquecimiento neto.

En efecto, conforme a la norma del artículo 41 de la Ley de Impuesto sobre la Renta modificada por la ley de 1970, el elemento para la determinación de la base imponible se establecía en Convenios sobre Valores de Referencia que suscribió el Ejecutivo Nacional con las empresas concesionarias de hidrocarburos. La ley que entró en vigencia el 30 de diciembre de 1970, cambió radicalmente los elementos para la determinación de la base imponible, es decir, del enriquecimiento neto, al establecer que los valores de exportación de los hidrocarburos y sus derivados para el cálculo de los ingresos por ventas de exportación, serían determinados unilateralmente por el Ejecutivo Nacional. Para el ejercicio fiscal 1970, por tanto, no podían regir los valores de referencia establecidos en los convenios suscritos con anterioridad con las empresas contribuyentes; al contrario, la determinación de los valores de exportación, por imperativo de la ley, debía ser producto de un acto unilateral del Poder Ejecutivo. En este sentido, la ley, además de terminante es imperativa: "*El Ejecutivo Nacional fijará* por períodos sucesivos..." Por ello, conforme a la ley del 30 de diciembre de 1970, la determinación del enriquecimiento neto a los efectos del cálculo del impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio de 1970*, no podía, en ningún caso, realizarse partiendo de los valores de referencia fijados en los convenios suscritos conforme a la ley anterior*. Estos convenios, como índices para la determinación de la base imponible, cesaron en sus efectos para el ejercicio 1970, con motivo de la entrada en vigencia de la ley.

2. En segundo lugar, la aplicabilidad inmediata del artículo 41 de la ley, trae como efecto la obligación —y no sólo la facultad— del Ejecutivo Nacional de establecer unilateralmente los valores de exportación a los efectos de la determinación de los enriquecimientos brutos y ulterior determinación de la base imponible —enriquecimiento neto.

Para el cumplimiento de su obligación, el Presidente de la República dictó, con fecha 6 de enero de 1971, el Reglamento sobre fijación de valores de exportación mediante Decreto N° 9.509 (Gaceta Oficial, N° 29.410, de 7-1-71). Mediante dicho Reglamento, el Ejecutivo Nacional determinó la forma conforme a la cual cumpliría su obligación legal de fijar los valores de exportación de los hidrocarburos y sus derivados: mediante Resolución conjunta de los Ministerios de Hacienda y Minas e Hidrocarburos (Art. 4°), y una vez oída la opinión de las empresas contribuyentes (Art. 3°) dentro de unos lapsos determinados no menores de 60 días (Arts. 3° y 4°).

La sustitución de los elementos contractuales que contribuyen a la determinación de la base imponible, por elementos fijados unilateralmente, fue cuidadosamente regulada por el Ejecutivo Nacional, a fin de no caer en situaciones excesivamente discrecionales que pudiesen lesionar la capacidad contributiva de las empresas contribuyentes. Por ello se estableció la necesidad de oír la opinión de dichas empresas, antes de la fijación unilateral de los valores de exportación.

Cumplidos los lapsos y exigencias del Reglamento sobre fijación de valores de exportación, con fecha 8 de marzo de 1971, mediante Resolución conjunta de los Ministros de Hacienda y Minas e Hidrocarburos, Nos. 634 y 408 (*Gaceta Oficial*, N- 29.457, de 8 de marzo de 1971), el Ejecutivo Nacional estableció los valores mínimos f.o.b., puerto venezolano de embarque, para los diversos tipos de hidrocarburos y sus derivados, "exportados hasta el 31 de diciembre de 1971".

Ante esta Resolución conjunta, el problema a resolver radica en su ámbito de vigencia temporal: ¿puede haber tenido efectos respecto al ejercicio fiscal 1970?; ¿fue la intención del Ejecutivo Nacional aplicarla sólo a partir del ejercicio fiscal 1971? A la respuesta de estas dos interrogantes y sus consecuencias es que se dedican las líneas que siguen.

III

El primer problema a plantearse se refiere al ámbito de vigencia temporal de la Resolución conjunta de marzo de 1971. ¿Puede aplicarse dicha Resolución al ejercicio fiscal que concluyó el 31 de diciembre de 1970?

Superada la cuestión de la posible retroactividad de la ley de reforma que entró en vigencia el 30 de diciembre de 1970, la cual, tal como se señaló, es aplicable al ejercicio de 1970, concluido el 31 de diciembre de dicho año, el problema a resolver ahora es el de la aplicabilidad, para la determinación de la base imponible correspondiente a dicho ejercicio de 1970, de una Resolución ministerial dictada en marzo de 1971. En caso de que se aplicase dicha Resolución, ¿podría considerarse que ha habido retroactividad?

1. Ante todo debe señalarse que el principio de la legalidad tributaria exige no sólo que la ley cree el tributo, sino que en la misma se definan todos los elementos fundamentales que sirven para individualizarlo, y concretamente, los siguientes: "sujetos pasivo y activo del tributo y el hecho imponible" (V. José Luis Pérez de Ayala: *Derecho Tributario*, tomo I, Madrid, 1968, p. 80). Quizás con mayor amplitud, la reserva legal, tal como lo señala F. Sainz de Bujanda, implica que "será la Ley quien señale los elementos básicos del impuesto, es decir, aquellos que determinan el hecho imponible en todos sus aspectos y los elementos de cuantificación de la deuda tributaria" (V. F. Sainz de Bujanda*: Hacienda y De-*

> *recho*, vol. VI, Madrid, 1973, p. 169). La Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, precisa dicho ámbito de la reserva legal del sistema tributario venezolano, al indicar con exactitud que "al establecerse una contribución debe determinarse la materia o acto gravado, la cuota exigible, el monto y términos en que se causa la cuota y se hace exigible, las obligaciones de los contribuyentes y la sanción de estas disposiciones" (Art. 45).

De acuerdo a esta norma, por tanto, no sólo debe indicarse en la ley los sujetos activo y pasivo del tributo, y el hecho imponible, sino la base imponible, la cuota del impuesto y el modo y términos en que se causa la cuota y se hace exigible. La Ley de Impuesto sobre la Renta de diciembre de 1970, sin lugar a dudas, cumplió con todos estos requisitos: definió los sujetos activo y pasivo del impuesto; identificó el hecho imponible (enriquecimientos anuales); precisó la base imponible (enriquecimientos netos anuales); estableció la cuota exigible del impuesto (las tarifas); señaló el modo y término en que se causa la cuota (declaración del contribuyente, anualidad) y se hace exigible (liquidación); estableció las obligaciones de los contribuyentes (p. e. declaración) y la sanción de sus disposiciones. El hecho de que haya sometido la determinación de la cuantía de la base imponible (enriquecimiento neto anual) a una previsión unilateral por parte del Ejecutivo al determinar los valores de exportación, no significa que se haya violado la exigencia de la reserva legal que determina la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, ni la certeza en la fijación y determinación del tributo.

De lo anterior se concluye, por tanto, que el tributo con todos sus elementos fue establecido en la ley y que al establecer el artículo 41 de la misma que el Ejecutivo Nacional fijaría los valores de exportación y por tanto, el elemento para determinar el ingreso por ventas de exportación, no significa que alguno de los elementos fundamentales del tributo tal como los define la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, no haya sido previsto en la ley.

Superada esta cuestión, queda por resolver la relativa a la posible retroactividad de la Resolución conjunta de marzo de 1971, en caso de que se aplique al ejercicio de 1970. Ante todo, es necesario recordar que es la propia ley del 30 de diciembre de 1970, la que ordena la aplicación de sus normas al propio ejercicio de 1970; la Resolución Conjunta es un acto administrativo dictado por imperativo de la ley. En este sentido, el impuesto, con todos sus elementos, fue establecido en 1970, antes de concluir el ejercicio, y no, en forma alguna, mediante la Resolución de marzo de 1971.

La hipótesis de la retroactividad de la ley tributaria, tal como lo ha señalado F. Sainz de Bujanda, "supone que la obligación tributaria surge con posterioridad a la fecha de entrada de la ley, pero referida a un hecho imponible realizado en fecha anterior. Sólo existe, por tanto, retroactividad, en sentido técnico jurídico, si el hecho, incluida su dimensión temporal, ha tenido íntegra realización antes de entrar en vigor la ley que lo convierte en imponible" (V. F. Sainz de Bujanda: *Hacienda y Derecho*, vol. IV, Madrid, 1966, p. 383). Conforme a este criterio,

que compartimos, no hay duda de que en el supuesto de la ley de 30 de diciembre de 1970 y la Resolución Conjunta de marzo de 1971, no hay retroactividad de la ley, pues la ley que establece el tributo entró en vigencia antes de que se produjera el hecho imponible (enriquecimiento anual), siendo la Resolución una norma complementaria dictada por imperativo de la propia ley, y que tal como se señaló, no establece ninguno de los elementos fundamentales del tributo que la propia ley establece. Aquí podría recordarse el criterio de José Luis Pérez Ayala, quien señala que "las leyes de carácter formal (administrativas y procesales) se aplican desde su promulgación, incluso a relaciones jurídicas nacidas con anterioridad. (Nos referimos en tal caso, a las relaciones jurídico-tributarias nacidas, pero no totalmente liquidadas o firmes, respectivamente)". (*V*. en José Luis Pérez de Ayala: *Derecho Tributario*, tomo I, Madrid, 1968, p. 103). Si este argumento es válido respecto a las denominadas leyes administrativas, con razón se aplica a un acto administrativo que es consecuencia de una ley y se dicta por exigencia de ésta, como es la referida Resolución Conjunta de marzo de 1971. Aquí no habría razón alguna para hablar de retroactividad.

En este sentido, Santiago Parra de Más ha señalado que habría retroactividad de una ley tributaria cuando acaecido el hecho imponible "la ley reconoce, modifica o extingue unos determinados efectos tributarios configurados antes, de distinta manera" (*V*. Santiago Parra de Más: "La retroactividad de la ley fiscal y el principio de la capacidad tributaria", en *XIX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1972, p. 622). Sin duda, esto no ha sucedido en el caso de la ley de diciembre de 1970, dictada antes de que se produjese ese hecho imponible (enriquecimiento anual) al fin del ejercicio, ni mucho menos con la Resolución Conjunta de marzo de 1971 que no reconoce, modifica o extingue efectos tributarios configurados antes, de manera distinta. Al contrario, al causarse el impuesto sobre la renta al finalizar el ejercicio anual, su base (enriquecimiento neto) era la que resultaba de la emisión de la Resolución Conjunta, tal como el artículo 41 de la ley lo estableció. No surgió base imponible alguna distinta que después fuera modificada por la Resolución Conjunta. La base imponible fue siempre la misma (enriquecimiento neto anual), aun cuando un elemento que contribuye a su precisión (determinación de los valores de exportación) haya sido determinado posteriormente por exigencia de la propia ley. La certeza del impuesto es indudable: al causarse éste (finalización del ejercicio fiscal), el contribuyente sabía que la base imponible sería determinada como consecuencia de la fijación de los valores de exportación por el Ejecutivo Nacional, por lo que al establecerse éstos mediante Resolución Conjunta, no se produjo nada nuevo que no hubiese sido conocido por los contribuyentes.

Sin embargo, no hay duda, la determinación de los elementos que contribuyen al establecimiento de la base imponible (enriquecimiento neto anual), mediante actos administrativos posteriores a la vigencia de la ley, aun cuando no permiten que se hable de retroactividad, podrían dar origen a una eventual lesión del principio de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del tributo. Precisamente para impedir que exista discrecionalidad en la determinación de los

valores de exportación, es que el propio Ejecutivo Nacional se ha autolimitado en sus facultades legales, y estableció en el Reglamento sobre Fijación de Valores de Exportación, no sólo las modalidades de la información que los Ministerios de Hacienda y Minas e Hidrocarburos deben procesar permanentemente, sobre los precios de realización que tengan en los mercados del exterior los hidrocarburos y sus derivados, sobre su demanda, y sobre la posible evolución, a corto, mediano y largo plazo, de los precios de los mismos (Art. 2°), sino la necesidad que tiene de oír las exposiciones que sobre la materia hagan las empresas contribuyentes, mediante una tramitación administrativa previa a la decisión sobre la fijación de los valores de exportación (Art. 3°). Fue precisamente esta autolimitación, con la consiguiente fijación de plazos, para proteger la capacidad contributiva de las empresas exportadoras de hidrocarburos, lo que hizo que la fijación de los valores de exportación mediante Resolución Conjunta, se hiciese algo más de dos meses después de haberse dictado la ley (8 de marzo de 1971).

3. Conforme a lo anteriormente señalado, no hay duda en considerar que la Resolución Conjunta dictada en marzo de 1971, fijando los valores de exportación de los hidrocarburos y sus derivados, no sólo podía aplicarse al ejercicio fiscal de 1970, sin que ello pudiese constituir retroactividad de sus efectos, sino que debía aplicarse por imperativo de la propia ley. Conforme a ésta, los ingresos por ventas de exportación de hidrocarburos y sus derivados por las empresas contribuyentes, *sólo podían ser determinados para el ejercicio fiscal de 1970 (que concluyó el 31 de diciembre de dicho año) conforme a los valores de exportación que debía haber fijado el Ejecutivo Nacional*, y que fijó en marzo de 1971. De no ser conforme a esos valores fijados unilateralmente, no hubiera habido modo legal alguno para determinar los ingresos por concepto de ventas de exportación: los convenios sobre precios de referencia autorizados por la ley anterior cesaron en sus efectos con la reforma de la ley para el ejercicio de 1970 (Art. 159), y la ley no admite la determinación de esos ingresos en base a los valores de realización. La certeza del impuesto, en su conjunto, está precisamente en que la ley estableció una única modalidad de cálculo de los ingresos por concepto de ventas de exportación: la determinación de los valores de exportación, unilateralmente, por el Ejecutivo Nacional. No podría el Ejecutivo Nacional, porque el ejercicio de su competencia tributaria no es discrecional sino reglado (Cfr. Allan R. Brewer-Carías: "Las transacciones fiscales y la indisponibilidad de la potestad y competencia tributarias", en *Revista de Derecho Tributario*, N° 18, 1967), optar para liquidar el impuesto correspondiente a 1970, por una estimación de los ingresos por concepto de ventas de exportación distinta a la permitida por el legislador (determinación unilateral de los valores de exportación), así fuera en base a los precios de realización efectivos o a los precios de referencia establecidos en unos convenios que, por imperativo de la ley que entró en vigor el 30 de diciembre de 1970, quedaron extinguidos

y se declararon inaplicables para el referido ejercicio fiscal de 1970. Como consecuencia de lo anterior, por tanto, no hay duda en considerar que la Resolución Conjunta de marzo de 1971, que fijó los valores de exportación, no era retroactiva en su aplicación al ejercicio fiscal de 1970, y que el Ejecutivo Nacional no sólo podía aplicarla a dicho ejercicio, sino que por imperativo de la propia ley, debía aplicar dicha Resolución — y sólo la misma— para establecer los ingresos de las empresas contribuyentes durante el ejercicio de 1970 por concepto de exportación de hidrocarburos y sus derivados.

IV

Sin embargo, resuelta la cuestión anterior, queda pendiente de análisis la intención del Ejecutivo Nacional al dictar la Resolución de marzo de 1971 y las consecuencias de la misma. ¿Fue realmente intención del Ejecutivo Nacional aplicar esos valores de exportación al ejercicio fiscal de 1970, o se limitó su intención a aplicarla al ejercicio fiscal de 1971? ¿Si esta última hubiere sido la intención, debía la Administración del Impuesto sobre la Renta, sin embargo, aplicarlos al ejercicio fiscal de 1970?

1. De la sola lectura de la Resolución Conjunta Nos. 643 y 408 de los Ministerios de Minas e Hidrocarburos, de 8 de marzo de 1975 (*Gaceta Oficial*, N° 29.457, de 8 de marzo de 1971), puede sacarse como conclusión que la misma no hace ninguna referencia expresa ni al ejercicio fiscal 1970 ni a su aplicabilidad a dicho ejercicio. Ciertamente, en la misma se señala que los valores mínimos f.o.b. puerto venezolano de embarque que se establecen, se refieren a los hidrocarburos exportados hasta el 31 de diciembre de 1971, por lo que podía entenderse que también se refieren a los exportados durante 1970. Sin embargo, esa no parece haber sido la intención de la Resolución, pues cuando se refiere a los valores de exportación aplicables a los "petróleos crudos reconstituidos" habla de los *exportados en el año 1971*, lo que aparentemente no incluiría las exportaciones realizadas en 1970. Asimismo, al referirse a los "ajustes" establece "un complemento sobre el valor de exportación por concepto de posición geográfica, en términos de flete, calculado para el primer día del primer mes de cada trimestre del año 1971, y con vigencia para el trimestre que sigue a la fecha del cálculo", lo cual, evidentemente, no parece referirse al ejercicio fiscal 1970.

Por último, al final de la Resolución Conjunta, se establece expresamente que la presente *Resolución entrará en vigencia a los diez (10) días siguientes a su publicación en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela*; ¿cuál es realmente el sentido de esta *vacatio* de la vigencia del acto administrativo? La sola inclusión de esta mención sobre la vigencia de la Resolución podría conducir a apreciar que no sólo la misma sería inaplicable para el ejercicio fiscal 1970, sino que sólo sería aplicable a partir del 18 de marzo de 1971.

De lo anterior resulta, en nuestro criterio, que la intención del Ejecutivo Nacional al dictar la Resolución Conjunta citada fue, sin duda, no aplicarla al ejercicio fiscal de 1970, y aplicarla al ejercicio fiscal de 1971 sólo a partir del 18 de marzo de ese año.

2. Sin embargo, frente a esto surge, sin duda, una consideración sobre la legalidad de la actuación de la Administración. ¿Podía legalmente, el Ejecutivo Nacional, no fijar los valores de exportación que exige el artículo 41 de la Ley de Impuesto sobre la Renta para el ejercicio fiscal de 1970? ¿Podía fijarlos sólo para una parte del ejercicio fiscal de 1971?

De nuevo se llega a la apreciación señalada de que la competencia tributaria y fiscal del Ejecutivo Nacional que le asigna el legislador en la Ley de Impuesto sobre la Renta, no es de ejercicio facultativo por parte de la Administración Fiscal. De acuerdo al artículo 41 de la Ley de Impuesto sobre la Renta que entró en vigencia el 30 de diciembre de 1970 (y que por imperativo de su artículo 159 era aplicable al ejercicio fiscal de 1970), el Ejecutivo Nacional *debía* necesaria, compulsiva e ineludiblemente, fijar los valores de exportación a los efectos de poderse determinar los ingresos por concepto de ventas de exportación de los contribuyentes, para luego poderse establecer el impuesto. No era potestativo del Ejecutivo Nacional fijarlos o no; el artículo 41 de la ley es terminante: "El Ejecutivo Nacional *fijará*…" por lo que legalmente no era admisible no fijarlos.

Por otra parte, quiérase o no, la ley entró en plena vigencia para el ejercicio fiscal 1970 y los siguientes (art. 159), por lo que el Ejecutivo Nacional debía fijar para ese ejercicio 1970, los valores de exportación. Legalmente no podía no hacerlo y a pesar de que la intención de la Resolución Conjunta de marzo de 1971, fue que no se aplicara al ejercicio fiscal de 1970 y que sólo se aplicara al ejercicio fiscal de 1971 a partir del 18 de marzo de dicho año, la Administración Fiscal encargada de liquidar al tributo (aplicar la ley, en última instancia) ha debido haber aplicado, conforme al imperativo del artículo 41 de la ley, los valores de exportación determinados en la Resolución Conjunta de marzo de 1971, al ejercicio fiscal de 1970 y al primer trimestre del ejercicio fiscal de 1971. Aquí también, la competencia tributaria de liquidación de los tributos no es discrecional sino de ejercicio obligatorio y de carácter reglado (Cfr. Fernando Sainz de Bujanda: *Hacienda y Derecho,* vol. IV, Madrid, 1966, p. 166; Allan R. Brewer-Carías: "Las Transacciones fiscales y la indisponibilidad de la potestad y competencia tributarias", en *Revista de Derecho Tributario*, N° 18, Caracas, 1967, pp. y ss.), por lo que la Administración Fiscal ha debido haber aplicado la ley, particularmente en lo que se refiere al artículo 41 que exigía, para poderse liquidar el impuesto, la fijación de los valores de exportación. Toda otra liquidación del impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio fiscal de 1970 y al del primer trimestre del ejercicio fiscal de 1971, partiendo de valores de exportación para la determinación de los ingresos por concepto de ventas de exportación distintos a los únicos admitidos en la ley (art. 41), es sin duda ilegal. La Administración Fiscal, por tanto, no podía legalmente tomar en cuenta valores de exportación basados en los

precios de realización o en los precios de referencia establecidos en convenios que conforme a la ley anterior sólo rigieron hasta el ejercicio fiscal de 1969, pues al aplicarse la ley reformada, incluido su artículo 41, al ejercicio fiscal 1970, aquellos convenios cesaron en sus efectos para dicho ejercicio.

Como consecuencia de todo lo expresado, por tanto, aun cuando la intención del Ejecutivo Nacional al dictar la Resolución Conjunta de marzo de 1971, haya podido haber sido no fijar valores de exportación a los efectos del ejercicio fiscal 1970 y del primer trimestre del ejercicio fiscal de 1971, la Administración Fiscal liquidadora de los impuestos ha debido haber aplicado dichos valores en virtud de lo imperativo del artículo 41 de la ley. Si la Administración Fiscal no aplicaba esos valores, no podía legalmente aplicar ningún otro: ni los de realización, ni los precios de referencia establecidos en unos convenios legalmente inaplicables al ejercicio de 1970 y al primer trimestre del ejercicio de 1971. Toda otra aplicación de valores, distintos a los establecidos en virtud de lo previsto en el artículo 41 de la ley, sin duda, configura una ilegalidad.

V

Ahora bien, ante una situación de ilegalidad fiscal como la descrita, ¿cuál ha de ser la función de un organismo de control externo como la Contraloría General de la República?

El organismo fiscalizador tiene competencia para controlar los ingresos públicos, tal como lo prevé el artículo 234 de la Constitución; y en particular, en cuanto concierne al control sobre la Administración Central, la Contraloría General de la República, mediante el ejercicio del control posterior y del examen de las cuentas de ingreso, puede formular reparos cuando haya "error en la calificación de la base imponible en los aforos, deficiencias en las declaraciones de los contribuyentes, falta de liquidación de ingresos causados, errores en las liquidaciones de ingresos, falta de pago de los ingresos liquidados, omisión de sanciones pecuniarias u otros incumplimientos de las leyes fiscales", tal como lo establece el artículo 50 de su Ley Orgánica.

Por tanto, no hay duda de que ante una situación de ilegalidad fiscal en una liquidación de impuesto sobre la renta como la analizada, precisamente compete a la Contraloría General de la República la formulación de los reparos pertinentes; y no otra cosa ha hecho la Delegación para el Examen de Cuentas de la Dirección de Control de la Administración Central del Organismo Contralor en los reparos formulados a las empresas contribuyentes, conforme al artículo 50 de su Ley Orgánica. Los referidos reparos, en nuestro criterio, no sólo están ajustados a derecho, sino que si la Contraloría no los hubiese formulado, hubiese actuado ilegalmente y sin la diligencia debida, consecuencia de sus atribuciones.

VI PARTE

SANCIONES TRIBUTARIAS

15. PRÓLOGO AL LIBRO SOBRE LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. ESPECIAL REFERENCIA AL ÁMBITO EN ESPAÑA Y VENEZUELA DE M. GABRIELA CRESPO IRIGOYEN EDITORIAL JURÍDICA VENEZOLANA, CARACAS, 2006, PP.15-19

La más importante de las garantías constitucionales en relación con la aplicación del derecho por los órganos del Estado, además del acceso a la justicia y del derecho a la tutela judicial efectiva, es que la justicia se imparta de acuerdo con las normas establecidas en la Constitución y las leyes, es decir, en el curso de un debido proceso, cuyos principios, conforme se establece expresamente en la misma Constitución, se aplican no sólo en las actuaciones judiciales sino también a las de carácter administrativo. Ello tiene, en consecuencia, una importante repercusión en relación con la potestad sancionadora de la Administración, la cual necesariamente está sometida a las garantías del debido proceso, sobre todo en materia tributaria.

Y aquí tenemos, precisamente dedicado a este tema, un excelente estudio elaborado por la abogado María Gabriela Crespo Irigoyen, joven profesional con experiencia tanto profesional como académica en el área fiscal. De ello dan testimonio su actividad como docente de Metodología de la Investigación, la publicación de artículos en prestigiosas revistas españolas, y los trabajos presentados para optar por la especialización y el Master, en particular trabajo de derecho comparado presentado para obtener el Grado de la Universidad de Salamanca y concluir el periodo de investigación de su doctorado en "Derechos y Garantías del contribuyente".

Me complace mucho no sólo haber apoyado la edición en Venezuela de su trabajo elaborado en España, sino escribir estas notas a modo de prólogo de su estudio, el cual sin duda contribuirá a desarrollar el espíritu garantísta que el procedimiento administrativo sancionatorio en materia tributaria necesita.

Las garantías del debido proceso que rigen la materia, como es sabido, se encuentran ampliamente reguladas en el artículo 49 de la Constitución de 1999, y han sido analizadas extensamente por el Tribunal Supremo de Justicia, calificándoselas como una "garantía suprema dentro de un Estado de Derecho"[1], de manera que "cualquiera sea la vía escogida para la defensa de los derechos o intereses legítimos, las leyes procesales deben garantizar la existencia de un procedimiento que asegure el derecho de defensa de la parte y la posibilidad de una tutela judicial efectiva"[2].

En particular, y para referirnos al meollo del tema tratado por la autora, en relación con el procedimiento sancionatorio, la jurisprudencia venezolana ha precisado las siguientes garantías derivadas del debido proceso: el derecho a que la decisión se adopte por el órgano competente (en materia judicial, el Juez natural: numeral 4 del artículo 49); el derecho a la presunción de inocencia (numeral 2 del artículo 49); el derecho a la defensa y a ser informado de los cargos formulados (numeral 1 del artículo 49); el derecho a ser oído (numeral 3 del artículo 49); el derecho a un procedimiento sin dilaciones indebidas (numeral 8 del artículo 49); el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa (numeral 1 del artículo 49); el derecho a no confesarse culpable y no declarar contra sí mismo (numeral 5 del artículo 49); y el derecho a la tutela efectiva de los derechos e intereses del procesado (artículo 26 de la Constitución)[3].

Aplicados los principios del artículo 49 de la Constitución a los procedimientos administrativos sancionatorios, particularmente los de orden tributario, resulta entonces el siguiente régimen:

> El ordinal 1º del artículo 49 comienza por establecer no sólo el derecho a la *defensa,* sino a la *asistencia jurídica* (de abogado) los que considera como derechos inviolables en *todo estado y grado* de la investigación y del procedimiento. Adicionalmente, precisa que toda persona tiene derecho a ser notificada de los cargos por los cuales se la investiga, de *acceder a las pruebas* y de *disponer del tiempo* y de los medios adecuados para ejercer su *defensa*.

En particular, en relación con el derecho a la defensa el mismo ha sido amplio y tradicionalmente analizado por la jurisprudencia destacándose, por ejemplo, precisamente en materia tributaria que:

---

1 Véase sentencia Nº 123 de la Sala Constitucional (Caso: *Sergio J. Meléndez*) de 17 de marzo de 2000, en *Revista de Derecho Público*, Nº 81, (enero-marzo), Editorial Jurídica Venezolana, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2000, p. 143.

2 Véase sentencia de la sala Constitucional Nº 97 de 15 de marzo de 2000 (Caso: *Agropecuaria Los Tres Rebeldes* en *Revista de Derecho Público*, Nº 81, (enero-marzo), Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2000, p. 148.

3 Véase sentencia Nº 224 de 24-02-2000, *idem*, pp. 136 y ss.

> En cuanto al procedimiento de determinación e imposición de sanciones por ilícitos tributarios, el derecho a la defensa se concreta en el derecho de los sujetos pasivos de la relación tributaria a ser debidamente notificados de cualquier acto administrativo que afecten sus derechos subjetivos o sus intereses particulares legítimos y directos; en la oportunidad que tiene el administrado para formular los descargos que le permita desvirtuar lo imputado por la Administración en el acta fiscal debidamente notificada; en el derecho del contribuyente o responsable para promover y controlar, en tiempo oportuno, la producción de cualquier prueba razonable y legalmente pertinente, antes de que la Administración adopte la decisión final sobre el fondo del asunto debatido; en el derecho a tener el libre acceso al expediente administrativo; en el derecho a conocer oportunamente las razones de hecho y de derecho que fundamentan el acto administrativo determinativo o sancionatorio, lo cual le permitirá accionar ante los organismos competentes; y en poder impugnar en la vía administrativa o judicial un acto administrativo emitido por la Administración tributaria, que afecte, en cualquier forma, sus derechos como contribuyente o responsables[4].

Por otra parte, ha sido por la prevalencia del derecho a la defensa, que la Sala Constitucional, siguiendo la doctrina constitucional establecida por la antigua Corte Suprema de Justicia[5], ha desaplicado normas que consagraban el principio *solve et repete*, como condición para acceder a la justicia contencioso-administrativa, por considerarlo inconstitucional[6].

En la Constitución de 1999, además, en forma explícita se estableció el principio de que "Toda persona se presume inocente mientras no se pruebe lo contrario" (ordinal 2º del artículo 49), conforme al cual "una persona acusada de una infracción, no puede ser considerada culpable hasta que así lo declare una decisión condenatoria precedida de un procedimiento suficiente para procurar su dimanación. El particular tiene entonces derecho a ser presumido inocente, lo que equivale a que su eventual condena sea precedida por "una actividad probatoria suficiente con la participación del acusado y con una adecuado razonamiento del nexo causal entre la norma y la situación concreta, sin que base la mera sospecha o conjetura"[7].

---

4 Véase la sentencia Nº 3682 de 19 de diciembre de 1999, de la Sala Político Administrativa de la antigua Corte Suprema de Justicia en *Revista de Derecho Público,* Nº 79-80, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 1999.

5 Véase en Allan R. Brewer-Carías, *La justicia contencioso-administrativa,* Tomo VII, *Instituciones Políticas y Constitucionales, cit.,* pp. 196 y ss.

6 Véase la sentencia de la Sala Constitucional Nº 321 de 22 de febrero de 2002 (Caso: *Papeles Nacionales Flamingo, C.A. vs. Dirección de Hacienda del Municipio Guacara del Estado Carabobo)* en *Revista de Derecho Público*, Nº 89-92, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2002.

7 Véase sentencia de la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo Nº 315 de 19 de marzo de 2001, en *Revista de Derecho Público,* Nº 85-88, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2001, pp. 103 y ss.

El ordinal 3º del artículo 49, regula, además, el derecho de toda persona a ser oída en cualquier clase de proceso, con las debidas garantías y dentro del plazo razonable determinado legalmente, por el órgano administrativo competente e imparcial establecido con anterioridad. Este derecho comprende por supuesto, el derecho de formular alegatos y presentar pruebas en el procedimiento.

De acuerdo con el mismo artículo 49,1 de la Constitución, como parte del debido procedimiento se establece la garantía fundamental en materia probatoria, conforme a la cual se consideran como nulas *las pruebas* obtenidas mediante violación del debido proceso.

El mismo artículo 49,1 de la Constitución, también como manifestación del derecho a la defensa consagra el derecho de toda persona declarada culpable a recurrir de la decisión sancionatoria, con lo que se regula el derecho a la doble instancia que consiste en la efectiva posibilidad de revisión de las decisiones dictadas con ocasión de un procedimiento, esto es, de someter una la decisión al conocimiento posterior de un órgano de mayor jerarquía en la pirámide organizativa de la Administración. Con esta disposición, adquiere rango constitucional el derecho al recurso jerárquico en los procedimientos administrativos.

El ordinal 6º del artículo 49 recoge el principio tradicional de que ninguna persona puede ser sancionada por actos u omisiones que no fueren previstos como delitos, faltas o infracciones en leyes preexistentes; principio que por supuesto es aplicable a los procedimientos sancionatorios.

Además, en materia sancionatoria también tiene rango constitucional el principio *non bis in idem* que recoge el ordinal 7º del artículo 49 de la Constitución, al establecer que ninguna persona puede ser sometida a un procedimiento sancionatorio por los mismos hechos en virtud de los cuales hubiese sido sancionado anteriormente.

Todos estos principios son desarrollados por la autora en el presente trabajo, comparando las regulaciones venezolanas particularmente con el ordenamiento jurídico español, en un estudio que, estoy seguro, va a contribuir a que en el país se afiance el respeto de la legalidad por parte de la Administración Tributaria y porque los límites a la potestad sancionadora que tiene sean efectivos, como garantía de los contribuyentes.

VII PARTE

TRIBUTACIÓN PARAFISCAL Y RESPONSABILIDAD SOCIAL

16. PRÓLOGO AL LIBRO CONTRATACIÓN PÚBLICA Y COMPROMISOS DE RESPONSABILIDAD SOCIAL. UNA NUEVA FORMA DE TRIBUTACIÓN DE KHAIRY JOSVETT PERALTA FUNG

Este importante trabajo de Khairy J. Peralta Fung, graduada de abogado en la Universidad Metropolitana hace ya diez años, trata un tema novedoso en el régimen legal de los contratos del Estado que se ha regulado en la Ley de Contrataciones Públicas de 2014, dándosele rango legal a lo que antes estaba solo regulado en el Reglamento de dicha Ley de 2009, y es el de los denominados compromisos de responsabilidad social que todos los contratos del Estado sometidos al proceso de selección de contratistas previsto en dicha Ley, deben contemplar. Y nadie mejor para tratar este tema que la autora, quien sigue actualmente sus estudios de doctorado en la Universidad Católica Andrés Bello, y quien tuvo una experiencia profesional practica en los procesos de contratación pública al desempeñarse por seis años como Secretaria de la Unidad de apoyo técnico de la Comisión de Contrataciones del Tribunal Supremo de Justicia.

Con esa experiencia la autora aborda con seguridad el estudio del régimen relativo al "Compromiso de Responsabilidad Social" que a partir de 2014 comenzó a ser un componente obligatorio en contratos del Estado, mediante el cual se busca garantizar la contribución de los particulares contratistas, según su capacidad, en la consecución del bienestar general, y en cumplimiento específico del deber de solidaridad y responsabilidad general compartida que los ciudadanos tienen junto con el Estado, al cual se refiere el artículo 299 de la Constitución.

Antes de la reforma de la Ley de Contrataciones Públicas de 2014, como lo destaca la autora, se trataba de "compromisos consensuado entre el contratista y el ente estatal atendiendo a las necesidades de la comunidad, en beneficio del desarrollo económico y sociocultural al que se aspirara, pero éste no era una exigencia normativa, aunque se acordara contractualmente."

El artículo 6.24 de la Ley ahora define estos compromisos como aquellos "que los oferentes establecen en su oferta, para la atención de por lo menos una de las demandas sociales relacionadas con la ejecución de proyectos de desarrollo socio comunitario; la creación de nuevos empleos permanentes; la formación socio productiva de integrantes de la comunidad y la venta de bienes a precios solidarios o al costo; los aportes en dinero o en especie a programas sociales determinados por el Estado o a instituciones sin fines de lucro; y cualquier otro que satisfaga las necesidades prioritarias del entorno social del contratante."

En particular, en los casos en los cuales el compromiso de responsabilidad social que se reciba sea a través de aportes en dinero, el artículo 33 de la Ley de Contrataciones Públicas indica que el mismo debe ser "depositado en el Fondo de Responsabilidad Social" creado para tal fin como patrimonio separado e independiente del Tesoro Nacional, "bajo la administración y supervisión directa del Presidente de la República, o la autoridad que éste señale."

La característica de la regulación, sin embargo, es que no se trata de un compromiso de contribución que sea de orden voluntario basado en principios de solidaridad social, sino que se trata ahora de "una obligación contractual" impuesta al "beneficiario de la adjudicación" con la característica de que "su ejecución debe estar debidamente garantizada" (Art. 30), y que se refiere en específico a aquellos contratos respecto de los cuales las ofertas tengan un "monto total, incluidos los tributos, [que] superen las dos mil quinientas unidades tributarias (2.500 U.T.)" siendo el compromiso calculado con un valor del "tres por ciento (3%) sobre el monto de la contratación" (art. 31).

Como bien sabemos, la Ley de Contrataciones Públicas ni regula todos los contratos estatales, ni regula la actividad de contratación pública en general de los entes públicos ni de las Administraciones Públicas (nacional, estadal y municipal), sino que en particular se aplica los contratos públicos que tienen por objeto la adquisición de bienes, la prestación de servicios y ejecución de obras (art. 1) celebrados por los entes públicos que la propia Ley enumera (art.). Por tanto, en dichos contratos cuando se suscriben como producto de una oferta conforme a los procesos de selección de contratistas regulados en la Ley, en los rangos porcentuales antes indicados, es obligatorio que en el Pliego de condiciones contenga el "establecimiento del compromiso de responsabilidad social" (art. 75.15), pudiendo ser rechazada las ofertas en el proceso posterior de examen y evaluación de las mismas, cuando "se presenten sin la declaración jurada del cumplimiento del compromiso de responsabilidad social, cuando éste sea exigible" (Art. 76.8).

Este compromiso de responsabilidad social regulado en la Ley, por tanto, respecto de los contratistas, se traduce en definitiva en una exacción parafiscal, creadas como instrumentos de financiamiento de actividades que correspondería financiar al Estado, al igual que son los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales. Pero en este caso, con el objeto, como lo destaca la autora, de recaudar "prestaciones con valoración económica, monetaria o en especie, que no están destinadas al tesoro nacional ni suelen considerarse en los presupuestos institucionales de los entes recaudadores, porque no se encuentran dirigidas a financiar el gasto público necesario para la satisfacción de necesidades económicas de la población, sino que su cumplimiento se encuentra vinculado con la ejecución de una actividad de interés colectivo que beneficiará a determinado grupo social."

Con estas previsiones en la Ley de Contrataciones Públicas, estamos en presencia de unas típicas cláusulas de orden público previstas en la Ley, y que son de obligatoria aplicación para las partes. Es decir, los contratos públicos, como todo contrato, en principio se rigen por las cláusulas que establezcan las partes conforme a la libertad de contratación, configurándose en principio las normas tanto del Código Civil y de otras leyes especiales que les sean aplicables, como la Ley de Contrataciones Públicas, como de aplicación supletoria, con excepción, precisamente, de las que sean previsiones de orden público.

Esta noción de norma o previsión de "orden público" en el ordenamiento jurídico venezolano, como hemos dicho, se refiere a aquellas previstas en leyes que son de obligatorio cumplimiento por las partes en un contrato, que no se pueden relajar o modificar por convenios entre ellas, y que al sancionarse incluso pueden configurarse como de aplicación inmediata a los contratos existentes. El concepto se aplica a cualquier tipo de contrato, público o privado, conforme a lo que establece el artículo 6 del Código Civil, siendo este el límite general fundamental a la voluntad entre las partes en las relaciones contractuales, al disponer que el mutuo acuerdo entre ellas no puede alterar las regulaciones legalmente consideradas que sean de orden público, lo que implica que, incluso, previsiones de orden público que se dicten en leyes que entren en vigencia con posterioridad a la firma de un contrato, también le son aplicables, dejando a salvo lo que proceda en esos casos, como derecho del contratista a ser indemnizado por la afectación a derechos adquiridos y la ruptura del equilibrio económico del contrato.

Este concepto de orden público, por tanto, como excepción a la autonomía de la voluntad, es de interpretación estricta y se refiere, en el sistema legal venezolano, a situaciones en las cuales la aplicación de una disposición legal *concierne al orden legal general e indispensable para la existencia de la propia comunidad,* el cual no puede ser relajado por la voluntad de las partes, concepto que por supuesto, no se aplica en los asuntos que sólo conciernen a las partes en una relación o controversia contractual. Por tanto, una norma de orden público no es cualquier disposición legal, sino solo aquellas que conforman la estructura básica de la sociedad, como por ejemplo, como pueden ser las que establecen

competencias o atribuciones de los entes y órganos del Estado, o que conciernen, por ejemplo, a los poderes tributarios de las entidades públicas, o que como en el caso de los compromisos de responsabilidad social establecen obligaciones para los contratistas, las cuales no puede relajarse por convenios entre particulares.

Como hace ya sesenta años nos lo explicó el profesor Joaquín Sánchez-Covisa:

> "Las *normas de orden público* son aquellas normas que encarnan en un momento dado el concepto objetivo de justicia que rige en una colectividad humana. Al establecer una norma de orden público, el Estado determina el "deber ser" forzoso e imperativo que exige en ese momento la conciencia jurídica colectiva. Es por eso que tales normas no pueden ser renunciadas ni relajadas por convenios entre particulares. En tal sentido, el deber de fidelidad entre los cónyuges, la indemnización de los accidentes profesionales o el pago de impuestos no pueden ser relajados por la voluntad de los particulares. Son normas de orden público y, en cuanto tales, representan la idea de lo objetivamente justo en una comunidad jurídica de nuestros días" (Joaquín Sánchez-Covisa, *La vigencia temporal de la Ley en el ordenamiento jurídico venezolano,* Caracas).

Y ese es precisamente el sentido de las regulaciones previstas en la ley de Contrataciones Públicas en materia de compromisos de responsabilidad social a cargo de los contratistas vinculados precisamente con el cumplimiento obligatorio de específicas obligaciones que reflejan los deberes genéricos de los ciudadanos en materia de solidaridad social.

Los compromisos de responsabilidad social en los contratos públicos son, por tanto, cláusulas de orden público, que parafraseando lo establece el artículo 26 de la Ley Orgánica de la Administración Pública sobre la competencia de los órganos de los entes públicos contratantes, que también es de orden público, son igualmente "de obligatorio cumplimiento" y además "irrenunciable, indelegable, improrrogable y *no podrá ser relajada por convención alguna."*

La inclusión de estas cláusulas de compromisos de responsabilidad social en la ley de Contrataciones Públicas, vienen a engrosar otras previsiones que en la misma Ley tienen tal carácter como, por ejemplo, son las relativas a los procesos de selección de contratistas para adjudicación de contratos, o aquellas que por referirse a competencias atribuidas a los entes públicos o a obligaciones que le son impuestas legalmente.

Es decir, la Ley de Contrataciones Públicas, en su globalidad puede considerarse que no es una ley de orden público, ni así ha sido declarada en su texto, ni por ejemplo, en el artículo 1° de la misma se ha declarado que todas sus normas sean de "obligatorio cumplimiento," pues la última frase del artículo 1° que declara mandatorio los "procesos" regulados en la Ley, y que también se agregó en la reforma de la Ley en 2014, es sólo una ratificación de que las disposiciones

de la ley que se refieren a los "procesos de adjudicación de contratos o selección de contratistas" son obligatorias, un aspecto que siempre ha sido base de tal Ley. Desde la promulgación de la Ley de Licitaciones en 1990, en efecto, la cual fue sustituida por la Ley de Contrataciones Públicas dictada en 2008, el propósito del legislador fue siempre regular los procesos de selección de contratistas para la adjudicación de los contratos públicos, habiendo la nueva Ley continuado básicamente regulando dichos procesos, casi exclusivamente.

Las normas reguladoras de esos procesos, por tanto, sí son normas de orden público, como también lo son aquellas en las se han regulado expresamente diversas potestades de la Administración contratante en relación con todos los contratos públicos, por ejemplo, para la modificación unilateral de las condiciones de ejecución de las prestaciones objeto del contrato (arts. 130, 131); para sancionar las faltas del contratista (art. 139); y para la rescisión unilateral del contrato (art. 127; arts. 152 ss.), todas las cuales, por ello deben considerarse como de orden público. Igual carácter de orden público tienen todas las otras normas de carácter mandatorio que se incluyen en la Ley, conteniendo por ejemplo obligaciones impuestas a contratistas como son precisamente las normas relativas a la inclusión de los compromisos de responsabilidad social, y como son igualmente las que imponen obligaciones a los entes públicos contratantes, como por ejemplo, es la obligación de indemnizar a los contratistas en caso de ruptura del equilibro económico del contrato, precisamente, por ejemplo, como consecuencia de que se impongan modificaciones unilaterales al contrato (art. 132 ss.), o de que se rescinda unilateralmente el contrato por razones de interés general sin que haya causa imputable al contratista (art. 153).

Celebramos, por tanto, la aparición de este libro, que trata sobre las cláusulas de compromisos de responsabilidad social, de obligatorio cumplimiento en la contratación pública, y agradecemos a la autora que lo haya redactado y con ello, desearle que continúe con su labor investigativa.

New York, junio 2020

VIII. PARTE

SOBRE EL AUTORITARISMO JUDICIAL DE LA SALA CONSTITUCIONAL Y SUS NEFASTAS REPERCUSIONES EN MATERIA TRIBUTARIA

17. EL JUEZ CONSTITUCIONAL EN VENEZUELA COMO LEGISLADOR POSITIVO DE OFICIO EN MATERIA TRIBUTARIA. PARTICULARMENTE LA SENTENCIA DE LA SALA CONSTITUCIONAL Nº 301/2007 QUE REFORMÓ EL ARTÍCULO 31 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Resumen: *Se analiza la sentencia Nº 301 de fecha 27-02 de 2007, dictada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, mediante la cual, después de declarar inadmisible una acción popular de inconstitucionalidad contra varios artículos de la Ley de Impuesto sobre la Renta, procedido, de oficio, a "reformar" sin debate procesal alguno al respecto, un artículo de dicha Ley que ni siquiera había sido de los impugnados. En este caso, la Sala Constitucional, como Jurisdicción Constitucional, actúo como "legislador positivo" de oficio, práctica que es totalmente desconocida en el derecho comparado.*

La Jurisdicción Constitucional en Venezuela, impunemente, ya ha asumido la función de "legislador positivo", es decir, de legislador por iniciativa propia, o sea, dicta leyes de oficio, así se trate de leyes de reforma de otras leyes.

Hans Kelsen, creador de la concepción contemporánea de la Jurisdicción Constitucional, cuando en 1928 hablaba algo tímidamente del juez constitucional como "legislador negativo", es decir, de su poder de eliminar leyes del ordenamiento jurídico cuando las anulaba con los mismos efectos derogatorios como si se tratase de una ley sancionada por el Parlamento[1]; sin duda, ante el espectáculo que está dando la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de Venezuela, podría haber estado a punto de retractarse de su invento, al menos como fórmula jurídica a ser aplicada por jueces como los que lamentablemente integran la Sala Constitucional venezolana.

Esta Sala Constitucional, en efecto, mediante sentencia Nº 301 de 27 de febrero de 2007[2], (Caso: *Adriana Vigilanza y Carlos A. Vecchio*), luego de declarar inadmisible una acción popular de inconstitucionalidad que había sido intentada seis años antes, en 2001, por dos destacados abogados tributaristas, Adriana Vigilanza García y Carlos A. Vecchio, contra los artículos 67, 68, 69, 72, 74 y 79 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999[3]; en lugar de archivar el expediente, pasó seguidamente en el mismo texto de la sentencia de inadmisibilidad, ***de oficio*** y sin debate procesal alguno, **a reformar** un artículo de la mencionada Ley, el artículo 31, que ni siquiera había sido de los impugnados.

La sentencia no sólo provocó la airada reacción de la Asamblea Nacional que acusó a la Sala de usurpación de la función legislativa, sino que puso en evidencia una vez más las inconstitucionales interpretaciones que en los últimos años ha venido haciendo impunemente la Sala Constitucional en Venezuela. El problema, por supuesto, es que el órgano llamado a garantizar la supremacía constitucional y a controlar las usurpaciones de funciones entre los órganos del Estado, es la propia Sala Constitucional, y a ella nadie la controla. Por eso la pregunta *Quis custodiet ipsos custodes?* sigue sin respuesta en Venezuela[4].

I. EL RECHAZO DE LA ASAMBLEA NACIONAL A LA USURPACIÓN DE FUNCIONES LEGISLATIVAS POR PARTE DEL JUEZ CONSTITUCIONAL

La Asamblea Nacional de Venezuela, en efecto, en fecha 22 de marzo de 2007, adoptó un Acuerdo, en el cual dispuso:

---

1 Véase Hans Kelsen, "La garantie juridictionnelle de la Constitution (La justice constitutionnelle)", *Revue de Droit Public et de la Science Politique en France et l'étranger*, París, 1928, p. 250.

2 Expediente Nº 01-2862. Véase en *Gaceta Oficial* Nº 38.635 de fecha 01-03-2007.

3 Decreto Ley Nº 307, publicado en la *Gaceta Oficial* Nº 5.390 Extraordinario, de 22-10-1999.

4 Véase Allan R. Brewer-Carías, "*Quis Custodiet ipsos Custodes*: De la interpretación constitucional a la inconstitucionalidad de la interpretación", en *VIII Congreso Nacional de derecho Constitucional*, Perú, Fondo Editorial 2005, Colegio de Abogados de Arequipa, Arequipa, septiembre 2005, pp. 463-489; y en *Revista de Derecho Público*, Nº 105, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2006, pp. 7-27.

PRIMERO: Rechazar de la manera más categórica, por considerarlo inconstitucional, violatorio de derechos sociales y colectivos, y de la ética social, el numeral 2 del dispositivo de la sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia Nº 01-2862, de fecha 27 de febrero de 2007 y publicada en la *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela* número 38.635 de fecha 01 de marzo de 2007, así como la motivación con que sustentó y, en consecuencia, sin ningún efecto jurídico.

SEGUNDO: Exhortar al pueblo venezolano y en especial a los contribuyentes, así como al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (Seniat) a continuar el proceso de declaración y recaudación del impuesto sobre la renta tal como lo establece nuestra legislación.

TERCERO: conformar una comisión a los efectos de investigar y determinar las responsabilidades a que hubiere lugar.[5]

Tal como lo reseñó la prensa de Caracas del 23 de marzo de 2007[6], dicho Acuerdo había sido adoptado, por unanimidad, a propuesta del segundo vicepresidente del Parlamento, diputado Roberto Hernández, rechazando la "usurpación de poderes" por parte de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, "a raíz de la modificación del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta" que habría sido realizada por la Sala Constitucional en la sentencia citada en el mismo, considerando que dicha decisión había lesionado la función del Poder Legislativo.

El debate ante la Asamblea Nacional debió haber sido muy vehemente, pues conforme lo informaron los medios de comunicación, el Acuerdo aprobado habría sido precedido de otro que se habría aprobado previamente con un texto más fuerte y directo, en el cual no sólo se denunciaba la inconstitucionalidad en que había incurrido la sentencia de la sala Constitucional, sino que se la declaraba nula, y se incitaba a la desobediencia tributaria[7].

Esa primera versión del Acuerdo según informaron los medios de comunicación, tenía el siguiente texto:

---

5 Véase en *Globovisión,* 22-03-2007.

6 Véase *El Universal*, Caracas 23-03-2007, p. 1-1; *El Nacional*, 23-03-2007, p. 4, Sección política.

7 Así lo ratificó posteriormente el mismo diputado Roberto Hernández, Presidente de la Comisión parlamentaria designada para investigar las implicaciones de la usurpación de funciones por parte del Tribunal Supremo: "lo que ha acordado la AN es pedirle a los organismos oficiales, en primer lugar ***al Seniat y, a todos los ciudadanos que no*** *acate la parte de la sentencia que es inconstitucional por usurpación de funciones*. Independientemente de que el TSJ rectifique decimos *que no se acate* ***la decisión***, porque cuando uno se encuentra frente a un acto que viola la Constitución uno aplica la Constitución y no aplica el acto. Incluso la Constitución expresamente se lo ordena a los jueces, que cuando hay incompatibilidad entre la Constitución y una Ley ellos aplican la Constitución y no la Ley. Si eso ocurre con una Ley uno se puede imaginar lo que ocurre con una sentencia, porque al fin y al cabo la Ley está por encima de la sentencia." Véase en *El Universal*, Caracas 24-03-2007, p. 1-1.

> PRIMERO: Considerar nulo el numeral 2, del dispositivo de la sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia NRO. 01-2862, de fecha 27 de febrero de 2007 y publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela número 38.635 de fecha 01 de marzo de 2007, así como la motivación con que sustentó y, en consecuencia, sin ningún efecto jurídico.
>
> SEGUNDO: Exhortar al pueblo venezolano y en especial a los contribuyentes, así como al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (Seniat) a no aplicar el numeral 2 de la parte dispositiva del referido fallo. Por considerarlo acto violatorio de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.
>
> TERCERO: conformar una comisión a los efectos de investigar y determinar las responsabilidades a que hubiere lugar[8].

El Acuerdo de la Asamblea Nacional, además de declarar inconstitucional a la sentencia de la Sala Constitucional, dispuso la conformación de una Comisión parlamentaria que se debía encargar de investigar una serie de denuncias que presentaron los diputados de la Asamblea sobre presuntas irregularidades en dicha Sala Constitucional. En el debate de la Asamblea, además, según informó en la prensa, se exhortaba al Poder Moral para que realizara las averiguaciones correspondientes, a fin de "determinar las responsabilidades de los magistrados y estudiar la destitución de éstos"[9].

Entre las motivaciones del Acuerdo, estuvo la consideración de la competencia de la Asamblea para legislar, así como para supuestamente "ejercer la contraloría política y ética" sobre el Tribunal Supremo de Justicia; afirmando sobre la sentencia dictada por la Sala Constitucional que la misma:

> "excede las funciones de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia e invade competencias privativas de la Asamblea Nacional, cuando al interpretar el artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, modifica sustancialmente el contenido del mismo, sus alcances y consecuencias jurídicas, aun cuando la nulidad del referido artículo no había sido denunciada y, declarándolo así expresamente en el numeral 2 de la decisión".

En cuanto al debate en la Asamblea, tal como se reseñó en la prensa, se destacaron los planteamientos del diputado Hernández, segundo vicepresidente de la Asamblea, en el sentido de que "la modificación de leyes es facultad exclusiva

---

8 Véase en *Globovisión*, 22-03-2006.

9 Posteriormente, el mismo diputado Roberto Hernández, Presidente de la Comisión parlamentaria designada para investigar las implicaciones de la usurpación de funciones por parte del Tribunal Supremo afirmó que dicha Comisión tenía por objeto: "Determinar las responsabilidades de todo tipo que pueda haber. El informe se pasa al Poder Moral que es el que califica el hecho, de grave o no. Si lo califica como grave lo regresa a la AN y la AN decide la destitución o no (de magistrados). El martes nos instalaremos para la primera sesión". Véase en *El Universal*, Caracas 24-03-2007, p. 1-1.

del Parlamento, y no de ningún tribunal de la República, ni de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo". Destacó que conforme a la Constitución "es la Asamblea Nacional la facultada para elaborar y sancionar leyes", por lo que "no puede la Sala Constitucional modificar todo un artículo de nuestra legislación ordinaria", denunciando que el Tribunal Supremo había sustituido "completamente el artículo 31 de la referida Ley por otro distinto". Agregó además, el diputado, que la referida modificación conllevaba "perjuicios económicos para el Fisco Nacional", pues implicaba que dejaría de percibir tributos importantes.

Otro diputado, quien era a la sazón profesor de derecho administrativo de una de las Universidades de Caracas, (Carlos Escarrá), rechazó la sentencia y la calificó como "profundamente injusta e inconstitucional", mediante la cual la Sala Constitucional abusó de su poder como juez constitucional, diciendo:

> "El problema no es la potestad normativa ni si decidió más allá. El problema es qué decidió. Es el abuso de todo esto (…) Ellos han cambiado todo un conjunto de leyes, no de ahora, tienen 7 años en eso. Esos han sido los mismos magistrados que han creado un conjunto de tribus en el ámbito laboral, en el de menores y adolescentes y en el ámbito penal para favorecer determinados intereses".

El diputado-profesor anunció en el debate que exhortarían a la Sala Constitucional "a revocar esa sentencia por contrario imperio", pues de lo contrario el Poder Legislativo volvería a insertar el artículo 31 en la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Sin embargo, no es la primera vez que la Sala Constitucional del Tribunal Supremo ha reformado leyes[10]. Lo ha hecho en años recientes cuando reformó globalmente la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales de 1988 para regular un nuevo procedimiento judicial[11] y establecer

---

[10] Contrariamente a lo afirmado por el Diputado Roberto Hernández, Presidente de la Comisión parlamentaria designada para investigar las implicaciones de la usurpación de funciones por parte del Tribunal Supremo, cuando afirmó que la Sala Constitucional "es la única vez que se ha hecho una modificación en los últimos 8 años. La facultad de legislar es privativa del Poder Legislativo y en este caso concreto la Sala Constitucional ha reformado un artículo de la Ley de ISLR. Ellos no están facultados para eso. … Cuando el TSJ anula el artículo de una Ley por considerarlo inconstitucional está dentro de sus facultades, lo nuevo aquí es que hicieron algo que no estaba dentro de sus facultades que fue reformar un artículo. … El cuestionamiento es que el TSJ está usurpando facultades que no le corresponden. … Aquí decimos que la sentencia no es facultad de la Sala Constitucional, es facultad exclusiva nuestra. Los tribunales no pueden reformar artículos en la Ley y lo han hecho, cambiaron los términos esenciales." Véase en *El Universal*, Caracas 24- 03-2007, p. 1-1.

[11] Véase sentencia Nº 7 de 1º de febrero de 2000 (Caso: *José A. Mejía y otros*), en *Revista de Derecho Público*, Nº 81, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2000, pp. 349 ss. Sobre esto véase, Humberto Enrique Tercero Bello Tabares, "El procedimiento de Amparo Constitucional, según la sentencia Nº 7 dictada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 01 de febrero de 2000. Caso *José Amando Mejía Betancourt y José Sánchez Villavicencio*, en *Revista de derecho del Tribunal Supremo de Justicia*, Nº 8, Caracas, 2003,

nuevas normas en materia de competencias de los tribunales en la materia[12]; y lo hizo cuando reformó las disposiciones de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia de 2004 para establecer nuevas normas en materia de procedimiento en los juicios de nulidad por inconstitucionalidad de las leyes y en los juicios contencioso administrativo de anulación de los actos administrativos[13]; sin embargo, es la primera vez que el legislador de verdad, la Asamblea Nacional, reacciona, y de qué manera, denunciando la usurpación de la función legislativa por parte de la Sala Constitucional, pues ahora se trata de una sentencia mediante la cual la Sala Constitucional "reformó" el texto de un artículo de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999, es decir, asumió *de oficio* la función legislativa positiva, sin ningún pudor.

En la sentencia, además, a los efectos de decidir, la Sala trató como puntos previos a su decisión de legislar, otros dos aspectos relativos al control de la

---

pp. 139 a 176; María Elena Toro Dupouy, "El procedimiento de amparo en la jurisprudencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia (Años 2000–2002)", en *Revista de Derecho Constitucional*, Nº 6, enero–diciembre–2002, Editorial Sherwood, Caracas, 2003, pp. 241 a 256; María Elena Toro Dupouy, "El amparo contra decisiones judiciales en la jurisprudencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia. El Amparo sobrevenido", en *Revista de Derecho Constitucional*, Nº 7, enero–junio 2003, Editorial Sherwood, Caracas, 2003, pp. 207 a 222. Véase sobre ello, Allan R. Brewer-Carías, "El juez constitucional como legislador positivo y la inconstitucional reforma de la Ley Orgánica de Amparo en Venezuela mediante sentencias interpretativas", trabajo elaborado para el *Libro Homenaje al Profesor Héctor Fix- Zamudio*, UNAM México, 2007 (en prensa).

12 Véase sentencia Nº 1 de 20 de enero de 2000 dictada con motivo de decidir la admisibilidad de una acción de amparo (Caso: *Emery Mata Millán vs. Ministro del Interior y Justicia y otros*), en *Revista de Derecho Público*, Nº 81, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2000. Posteriormente, la misma Sala Constitucional fue dictando nuevas "normas" reguladoras de la competencia judicial en materia de amparo, en la Nº 1555 de 8 de diciembre de 2000 (Caso: *Yoslena Chamchamire B. vs. Instituto Universitario Politécnico Santiago Mariño*), en *Revista de Derecho Público*, Nº 84, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2000, pp. 304 y ss.; y en la sentencia Nº 26 de 25 de enero de 2001 (Caso: *José C.C. y otros vs. Comisión Legislativa Transitoria, Estado Portuguesa*), en *Revista de Derecho Público*, Nº 85–88, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2001. Sobre esto véase en general, Antonio Cánova González, "La Sala Constitucional y su competencia en los procesos de amparo", en *Estudios de Derecho Administrativo: Libro Homenaje a la Universidad Central de Venezuela*, Volumen I, Imprenta Nacional, Caracas, 2001, pp. 157–176; Luis Martínez Hernández, "Nuevo régimen de acción de amparo con motivo de sentencias dictadas por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia", en *Estudios de Derecho Público: Libro Homenaje a Humberto J. La Roche Rincón*, Volumen I. Tribunal Supremo de Justicia, Caracas, 2001, pp. 209-265; Rafael Badell Madrid, "El amparo constitucional en la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia, *Revista de derecho del Tribunal Supremo de Justicia*, Nº 4, Caracas, 2002, pp. 87 a 129.

13 Véase por ejemplo, la sentencia Nº 1645 del 19 de agosto de 2004 (Caso: *Gregorio Pérez Vargas, Impugnación de la Constitución Federal del Estado Falcón*), en *Revista de Derecho Público*, Nº 99-100, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2004, pp. 254 y ss. Véase Alejandra Figueiras Robisco, "La nueva jurisprudencia sobre las competencias judiciales y el procedimiento en el orden contencioso administrativo. Estado (provisionalísimo) de la cuestión", en *Revista de Derecho Público*, Nº 99-100, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2004, pp. 11-24.

constitucionalidad de las leyes que deben destacarse previamente, por el interés que tienen en materia de justicia constitucional, sobre la legitimación activa en la acción popular de inconstitucionalidad y a la posibilidad de impugnación por inconstitucionalidad y de la declaratoria de nulidad de leyes ya derogadas.

II. LA LEGITIMACIÓN ACTIVA EN LA ACCIÓN POPULAR DE INCONSTITUCIONALIDAD

Durante el juicio de nulidad que se siguió ante la sala Constitucional con motivo de la acción popular ejercida, los representantes de la Asamblea Nacional opusieron la falta de legitimación de los recurrentes para intentar la demanda de nulidad por inconstitucionalidad de la Ley de impuesto sobre la Renta, argumento que desechó la Sala al considerar que conforme "al noveno aparte del artículo 21 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia" de 2004, la acción popular puede interponerse en Venezuela por "toda persona natural o jurídica, que sea afectada en sus derechos o intereses"; norma que recoge lo que disponía el artículo 112 de la derogada la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia de 1976.

Conforme a estas normas, la Sala consideró el tema de la legitimación activa en materia de control de constitucionalidad de las leyes[14] como uno de "los criterios jurisprudenciales más consolidados en el marco del derecho procesal constitucional", en el sentido de que el interés para ejercer la acción popular en Venezuela no es un interés calificado, sino que, conforme lo decidió la Sala en sentencia Nº 497/2003 (Caso *Ramón Alfredo Aguilar y otros*):

> Para el ejercicio de dicha vía de impugnación, no obstante que el referido artículo 112 exige que el o los recurrentes hayan sido afectados en sus derechos o intereses por el acto impugnado, la jurisprudencia constitucional de la antigua Corte Suprema de Justicia, al igual que la de este Tribunal Supremo de Justicia, ha indicado que basta ostentar un interés simple, que es el que tiene toda persona, natural o jurídica, que habite o resida en el territorio de la República en "la defensa objetiva de la majestad de la Constitución y su supremacía" (ver sentencia de la Corte Suprema de Justicia en Pleno, del 30 de junio de 1982, Gaceta Forense, nº 116, Vol. I, pp. 5 a 7); de allí que

[14] Véase sobre el tema Allan R. Brewer-Carías, "La legitimación activa ante la Justicia Constitucional en Venezuela" en *Boletín de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Ponencias venezolanas para el XVI Congreso Internacional de Derecho Comparado, (Brisbane-Australia),* Nº 139, Año LXVIV, Enero-Junio 2002, Caracas 2002, pp.229-276; "Standing to raise constitutional issues in Venezuela" en Richard S. Kay (Ed), *Standing to raise constitutional issues: comparative perspectives, XVIth Congress of the International Academy of Comparative Law, Académie Internationale de Droit Comparé*, *Brisbane 2002*, Bruylant, Bruxelles 2005, pp. 67-92; "La qualité pour agir devant la juridiction constitutionnelle du Venezuela", en *Mouvement du droit public. Mélanges en l'honneur de Franck Moderne*, Dalloz, París 2004, pp. 763-780; "Principios sobre la legitimación requerida para activar la justicia constitucional en Venezuela", en *Memorias del Seminario de Justicia Constitucional y Derechos Humanos. Homenaje al Dr. Rodolfo Piza E.* (diciembre 2002), Corte Interamericana de Derechos Humanos, Sala Constitucional República de Costa Rica, Instituto de Derecho Constitucional Costarricense, San José, Costa Rica, s/f., pp. 67-137.

cualquier persona del pueblo (*actio popularis*), estando debidamente asistida para ello, está legitimada para interponer el recurso de nulidad contra cualquier acto de ejecución directa e inmediata de la Constitución que, a su juicio, sea contraria al sentido, propósito y razón de una o varias disposiciones del Texto Fundamental.

No obstante la amplitud de la doctrina de la popularidad de la acción, debe advertirse que la Sala ha venido estableciendo "que no se trata de que en estas demandas no se exija siquiera un mínimo interés", tal y como lo sostuvo en sentencia Nº 2167/2004 (Caso *Cámara Venezolana de Laboratorios y otros*), en la cual "con ánimo de dar una mayor precisión al alcance de tales exigencias de interés procesal", señaló que:

"En lo referido a la legitimación, esta Sala ha declarado en otras ocasiones (por ejemplo, fallo núm. 37 del 27 de enero de 2004; caso '*Flora Higuera*' y núm. 1448 del 3 de junio de 2003) que en realidad nuestra legislación procesal no prevé una acción popular, en el sentido de estar reconocida a todos, pero sí una muy similar, debido a que difícilmente faltará entre la población el simple interés que la ley exige para demandar. Por ello, la Sala ha preferido llamarla acción cuasi popular.

En una acción de esa naturaleza cuasi popular prácticamente pierde sentido la referencia al interés propio del accionante. Bastará exponer la razón para impugnar la norma para que el tribunal -esta Sala, de ser un acto de rango legal- entre a analizar la procedencia del recurso. La inadmisión, de darse, se producirá normalmente a causa de la evidencia de que el demandante carece del más mínimo interés, toda vez que las acciones judiciales deben tener una justificación que no sea la meramente teórica. Por tanto, no es al actor a quien en realidad toca demostrar su interés, el cual puede fácilmente presumirse; corresponde desvirtuarlo a quien se opone a la demanda, o al juez, si es que lo verificase de oficio.

De esta manera, la amplitud de la legitimación reconocida en la legislación venezolana -para el caso de la impugnación de actos normativos- hace que se presuma el interés del actor, a menos que de los autos se desprenda su carencia, caso en que el juez debe rechazarla.

Esa amplísima legitimación obedece a la necesidad -no aceptada por otros sistemas jurídicos- de que toda persona que pudiera ser sujeto de la aplicación -incluso indirecta- de una norma, tenga capacidad para debatir en juicio su validez. La acción de nulidad, por ello, tiene entre nosotros un carácter de abstracción: no se requiere un caso concreto, sino apenas la posibilidad -ni siquiera probabilidad- de su existencia".

En todo caso, a pesar de esta doctrina –de la cual rechazamos la utilización simplista del calificativo *quasi*, generalmente utilizado cuando no se sabe que es lo que se está diciendo-, la representación de la Asamblea Nacional la cuestionó, sugiriendo que la anotada posición jurisprudencial "ha alterado el contenido de la

norma, fijando una interpretación *contra legem*", pero sin mayores argumentos. Frente a ello, la Sala Constitucional se limitó a señalar que la demanda de nulidad dirigida contra una Ley "requiere de una manifestación de interés, pero que -dada la naturaleza general de tales actos- éste no amerita ser calificado, al punto que puede presumirse auténticamente su existencia", afirmación con la cual según la Sala, se completa el contenido de la norma "desde una perspectiva cónsona con un Estado de Derecho y de Justicia" que "apuntala el derecho de acción como mecanismo de control ciudadano de las potestades normativas de los Poderes Públicos". Con base en estos argumentos, la Sala consideró que los recurrentes tenían la legitimación activa requerida para accionar.

III. LA CUESTIÓN DE LA IMPUGNACIÓN DE LAS LEYES DEROGADAS Y LA DECISIÓN SOBRE LA INADMISIBILIDAD DE LA ACCIÓN

La segunda cuestión procesal que se planteó en el juicio fue sobre la carencia de objeto y la consecuente pérdida de interés procesal de los recurrentes, derivadas de la derogación de las normas impugnadas. En efecto, el Decreto Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999 cuyas normas habían sido impugnadas con la acción popular intentada había sido reformado por otro Decreto ley Nº 1.544 de 2001[15]. Luego, algo más de un mes después, la Asamblea Nacional dictó la Ley Nº 70, de reforma parcial de la Ley de Impuesto sobre la Renta.[16] Posteriormente otra reforma fue sancionada por la Asamblea Nacional[17] y fue ese último texto normativo el que se encontraba en vigencia al dictarse la sentencia-reforma de la Sala.

El tema de la impugnación de leyes derogadas mediante el recurso de inconstitucionalidad tiene gran importancia, particularmente en relación con el tema de los efectos de las sentencias anulatorias de la Jurisdicción Constitucional, de manera que si estas solo tienen efectos *ex nunc, pro futuro*, como es la regla, la tesis tradicional es que las leyes ya derogadas, que cesaron de producir efectos, no pueden ser objeto de impugnación.[18] En estos casos, en principio el juez constitucional no tendría que pronunciarse sobre un texto legal derogado, porque habiendo desaparecido del ordenamiento jurídico, la decisión judicial carecería de objeto y sería innecesaria. Sin embargo, este incuestionable principio puede tener excepciones, precisamente en los casos en los cuales las leyes derogadas en alguna forma continúan produciendo algún efecto.

---

15 Publicado en *Gaceta Oficial* Nº 5.557 Extraordinario, de 13-11-2001.

16 *Gaceta Oficial* Nº 5.566 Extraordinario, de 28-12-2001

17 *Gaceta Oficial* Nº 38.529 de 25-09-2006

18 Véase sobre el tema Allan R. Brewer-Carías, "La decisión en materia de control de constitucionalidad en el derecho venezolano", en *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas*, Nº 66 (Ponencias Venezolanas al XII Congreso Internacional de Derecho Comparado), Universidad Central de Venezuela, Caracas 1987, pp. 135-170.

En esta materia, la Sala Constitucional, ha establecido en sentencia Nº 1982/2003 (Caso *Daniel Buvat*), que el interés en declarar la inconstitucionalidad de un texto derogado persiste en dos casos excepcionales, y por tanto, de interpretación restrictiva: primero, cuando la norma impugnada se la ha trasladado a un nuevo texto, que sí está vigente; y segundo, aun sin ese traslado, cuando la disposición recurrida mantiene sus efectos en el tiempo. Particularmente en relación con este segundo supuesto, la Sala en la misma sentencia señaló que por supuesto, "no es cualquier efecto jurídico el que justifica la resolución de las demandas dirigidas contra leyes que perdieron su vigencia durante el juicio", sino que dichos "efectos deben tener relación con el propio demandante, que es quien debe tener interés en la declaratoria", por lo que en este caso, el simple interés de la acción popular "no es suficiente para obtener sentencia de fondo en los casos en que el objeto del recurso ha fenecido".

Este criterio fue sostenido por la Sala Constitucional en casos análogos que también se citan en la sentencia Nº 301 que comentamos, en los que la Ley impugnada había desaparecido del ordenamiento jurídico, desde su sentencia del 8 de junio de 2000, posteriormente ratificado en sentencias Nº 1.396/2000 del 21 de noviembre y 2.256/2001 del 11 de noviembre, entre otras, fijando el criterio de que si bien "la abstracción en el control concentrado de constitucionalidad es una característica del sistema [que se] corresponde a la concepción venezolana del recurso por inconstitucionalidad de leyes", ello, sin embargo:

> "sólo es predicable respecto de los casos en que la norma esté vigente, toda vez que la generalidad y abstracción de las normas hacen que cualquier otra persona pueda en un futuro estar sometida a ella. En cambio, si la disposición ya no existe, de nada valen pronunciamientos que no guarden relación directa con el demandante, lo cual es un aspecto que debe analizar la Sala en cada caso concreto".

En el caso concreto, y en contra de los argumentos de los representantes de la Asamblea Nacional y del Procurador General de la República, los recurrentes sostuvieron que su interés en el juicio persistía a pesar de las reformas sucesivas de las normas de la Ley de Impuesto sobre la Renta, puesto que las normas impugnadas no habían sido modificadas en tales reformas y, por tanto, las denuncias de inconstitucionalidad efectuadas contra el primer Decreto ley persistían.

La Sala Constitucional, para resolver la controversia, precisó que la demanda de inconstitucionalidad de los artículos 67, 68, 69, 72, 74 y 79 del Decreto ley Nº 307 de Reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se basó en la denuncia de que el Ejecutivo Nacional no habría acatado, al dictar el decreto ley, los límites que le había impuesto el Congreso al dictar la Ley habilitante o de delegación legislativa (artículo 203 de la Constitución) "para legislar en materia de impuesto sobre la renta; usurpando las atribuciones propias del Poder Legislativo y, con ello, violando el principio de legalidad tributaria". Es decir, precisó la Sala que el juicio de nulidad no tenía:

"por finalidad determinar la correspondencia constitucional de un gravamen a los dividendos (Impuesto a las Ganancias de Capital), sino -ateniéndose estrictamente a lo alegado por la actora- a la forma en que éstos fueron regulados por el Presidente de la República, presuntamente, excediendo los límites derivados de la correspondiente ley autorizatoria".

De ello, concluyó la Sala Constitucional, que:

Con tal premisa como base, y en contra de lo señalado por la actora, la circunstancia de que las normas impugnadas hayan permanecido en el decreto-legislativo que le sucedió, resta relevancia a un pronunciamiento de fondo en este juicio, atendiendo a las denuncias acá formuladas, puesto que ese nuevo acto normativo dictado por el Ejecutivo, tuvo como *causa* una habilitación del Legislativo distinta de la que sirvió de base al primero y cuyos términos no son objeto del presente debate. Por tanto, al último de tales decretos no pueden trasladársele las denuncias efectuadas en contra del primero, menos aún después de que la Asamblea Nacional como cuerpo legislador dictó diversas reformas a ese texto normativo. Así las cosas, para los efectos de este proceso, ni siquiera si las normas impugnadas hubiesen sido reproducidas en las leyes que le siguieron, podría esta Sala entrar a analizar el contenido de las mismas (*vid*., en este sentido, SC Nº 2495/2006, Caso: *Estado Carabobo*), a menos que le fueran aplicables a las normas reproducidas los argumentos que fundaban originalmente la demanda de nulidad, lo que no es el caso de autos.

Con base en lo anterior, era evidente que, como lo dijo la Sala, "la afirmación de la parte accionante según la cual, como las normas acá impugnadas no sufrieron modificación alguna (al menos en el Decreto-Ley de 2001) tuvieron su origen en el Decreto de 1999, lo que justificaría su análisis en esta oportunidad, *debe ser desechada*".

Pero sin embargo, ello no ocurrió así, y la Sala *de oficio*, consideró que era necesario verificar "si las normas impugnadas preservan sus efectos de modo que amerite un pronunciamiento de fondo de la Sala". Recuérdese, sin embargo, que la propia Sala reconoció que no se le había requerido en el libelo de la acción popular pronunciamiento alguno de fondo sobre el tema tributario, pues las denuncias de inconstitucionalidad formuladas se referían a vicios de forma en la emisión del decreto ley sin sujetarse a los límites de la ley habilitante. Y fue por ello por lo que la Sala concluyó señalando que:

"más allá de las denuncias abstractas planteadas por la parte actora, no surge de sus afirmaciones que de preservar sus efectos, los fundamentos de la nulidad pudieran ser aplicables en la actualidad, por lo que si bien -como antes se analizó- ella detentó inicialmente suficiente legitimación para intentar la demanda de autos, de forma sobrevenida perdió interés en el presente proceso, por las razones que se han expuesto y, en tal virtud, debe declararse inadmisible la acción que dio lugar a esta causa. Así se decide.

Es decir, la Sala **declaró inadmisible la acción popular**, diciendo además que nada tenía que "decir respecto del resto de las denuncias planteadas". Con la inadmisibilidad de la acción, concluía el juicio, Sin embargo, ello tampoco fue así, y la Sala entonces pasó a legislar, de oficio, sobre materias que ni siquiera habían sido objeto de debate procesal, cuidándose de que los propios órganos del Estado con interés en el tema, como el SENIAT y la Asamblea Nacional conocieran de sus intenciones legislativas.

IV. LA SALA CONSTITUCIONAL COMO LEGISLADOR POSITIVO DE OFICIO EN MATERIA TRIBUTARIA

En efecto, no obstante el pronunciamiento de declarar inadmisible la acción intentada, la Sala Constitucional invocó el texto del artículo 5, segundo aparte, ***in fine*** de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, argumentando que "en las causas relativas al control concentrado de la constitucionalidad no priva el principio dispositivo, por tratarse de un asunto de orden público, dada la enorme relevancia y el intenso grado de afectación colectiva que caracteriza a los actos normativos", concluyendo que:

> "Conforme a ello, este máximo exponente de la Jurisdicción Constitucional está autorizado para apreciar, de oficio, la violación de la Norma Fundamental, no obstante que la parte impugnante no haya advertido tales infracciones, o su técnica recursiva haya sido deficiente".

El artículo de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo citado por la Sala, en realidad, dispone que:

> **5. P3.** De conformidad con la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el control concentrado de la constitucionalidad sólo corresponderá a la Sala Constitucional en los términos previstos en esta Ley, **la cual no podrá conocerlo incidentalmente en otras causas, sino únicamente cuando medie un recurso popular de inconstitucionalidad, en cuyo caso no privará el principio dispositivo, pudiendo la Sala suplir, de oficio, las deficiencias o técnicas del recurrente sobre las disposiciones expresamente denunciadas por éste, por tratarse de un asunto de orden público.** Los efectos de dicha sentencia serán de aplicación general, y se publicará en la *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, y en la *Gaceta Oficial del Estado* o *Municipio* según corresponda.

De esta norma resulta indubitable que lo que se permite a la Sala es poder ***suplir de oficio las deficiencias del recurrente sobre las disposiciones denunciadas***, pero de ello la Sala dedujo impropiamente sus supuestos poderes, no sólo *para conocer de oficio* de un juicio de interpretación abstracta de la Ley sin que mediara un juicio de nulidad[19], ya que el juicio de inconstitucionalidad que se ha-

[19] Véase el cuestionamiento sobre esos poderes de oficio véase, Allan R. Brewer-Carías, "Régimen y alcance de la actuación de oficio en materia de Justicia Constitucional en Venezuela", en la *Revista*

bía intentado había sido declarado inadmisible; sino, además, para *establecer de oficio nuevos argumentos respecto de normas distintas* a las que habían sido originalmente impugnadas, interpretarlas y modificarla como si fuera el Legislador. Y todo ello **de oficio**, es decir, a iniciativa propia. Como se ha dicho, los artículos que fueron denunciados como inconstitucionales en la acción popular fueron los artículos 67, 68, 69, 72, 74 y 79 de la ley, y el artículo que la Sala reformó en su sentencia fue el artículo 31 de la misma Ley, que ni siquiera se había mencionado en el debate procesal.

Para justificar este desprecio absoluto al principio dispositivo, a la separación de poderes y a las previsiones constitucionales sobre ejercicio de la función de legislar, la Sala se basó en las siguientes consideraciones:

> Por otra parte, siendo la Sala Constitucional el garante de la supremacía y efectividad de las normas y principios constitucionales, y máximo y último intérprete de la Constitución, correspondiéndole velar por su uniforme interpretación y aplicación, tal como lo dispone el artículo 335 constitucional, la Sala tiene el deber de interpretar el contenido y alcance de las normas y principios constitucionales, y por ello, *si bien puede declarar inadmisible una demanda de nulidad, como en el caso de autos, la Sala puede, para cumplir su función tuitiva y garantista de la Constitución, y con miras a evitar interpretaciones erradas, analizar de oficio la norma legal cuya nulidad ha sido solicitada, a fin de señalarle una lectura que la haga congruente con los principios constitucionales*, evitando así una errada interpretación por las otras Salas o los otros Tribunales de la República.
>
> Se trata de una facultad de la Sala, derivada de la función que le asigna el artículo 335 constitucional, y del segundo aparte del artículo 5 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, que le permite a la Sala no sólo suplir de oficio deficiencias o técnicas del recurrente, sino que al considerar que la nulidad de normas es de orden público, autoriza al Juez -como principio general del derecho- a proceder de oficio en resguardo del orden público (artículo 11 del Código de Procedimiento Civil) y dictar cualquier providencia legal.
>
> De allí, que a juicio de la Sala, cuando no procede la nulidad de una norma por inconstitucional, la Sala puede no limitarse a declarar sin lugar la demanda, sino que al declarar la validez de la norma, puede señalar la interpretación obligatoria que la adapta a la Constitución, tal como lo ha señalado entre otros, en sentencia Nº 2573 del 16 de octubre de 2002.
>
> Esta potestad de la Sala, que emerge de su función constitucional, y que en otras oportunidades ha efectuado no decae porque se declare inadmisible la acción del particular y no sin lugar la solicitud, ya que por protección al

---

Jurídica. Universidad Arturo Michelena, Centro de Investigaciones Jurídicas Dr. Aníbal Rueda, Nº 4, San Diego, 2006, pp. 13-39.

> orden público, la acción queda viva, impulsada de oficio, máxime cuando lo que la Sala va a efectuar es una interpretación en beneficio de la constitucionalidad de una norma, y por ello la Sala deja viva a la acción y entra a analizar las normas cuestionadas.

Y con fundamento en estas potestades que la Sala se auto atribuyó, pasó entonces a revisar las bases constitucionales que regulan el sistema tributario venezolano, "con el fin de que -sobre ese marco- sea revisada la ley objeto del presente examen", por supuesto, en su conjunto y en los artículos que quiso la Sala o alguno de sus magistrados, sin relación alguna con los artículos de la Ley que habían sido denunciados como inconstitucionales, e independientemente del debate procesal realizado en el juicio que concluía por inadmisibilidad de la acción.

Revisó así la Sala, en su sentencia, conforme a su propio criterio y sin que nadie se lo hubiera requerido, las escuetas normas de los artículos 133, 316 y 317 de la Constitución que regulan el sistema tributario[20], y de las cuales la Sala extrajo:

> "los caracteres esenciales de los tributos que, íntimamente vinculados entre sí, sirven de base para materializar la exigencia axiológica de la justicia tributaria: *generalidad* (todos deben soportar las cargas tributarias), *igualdad* (al momento de contribuir, se proscribe la discriminación) y *capacidad contributiva* (que actúa como gozne entre la generalidad y la igualdad, como herramienta de medición concreta de la aptitud económica -absoluta o relativa- del contribuyente). En síntesis, todos deben pagar tributos, conforme su capacidad".

Pasó luego la Sala a analizar la "compleja noción de capacidad contributiva", que encuentra su límite en la prohibición de la confiscación, enlazada directamente con la exigencia de progresividad del sistema tributario, considerando que "el conjunto de instrumentos de política tributaria debe gravar en menor proporción a los contribuyentes de menores recursos. El sistema será regresivo si, por el contrario, los ciudadanos con menor dotación soportan el mayor peso de las cargas que el Estado impone por la vía impositiva".

La Sala pasó de seguidas a referirse, en particular, a la importancia del Impuesto sobre la Renta, para lo cual consideró "basta anunciar la progresividad que informa este gravamen a la renta, como más acabada expresión de la capacidad contributiva y, por ello, al menos en teoría, eficiente instrumento de política tributaria y de redistribución de la riqueza", deduciendo las siguientes notas características de este impuesto:"

(i) Es impuesto directo: ya que grava una manifestación inmediata de capacidad contributiva, como es la renta.

---

[20] Sobre esas normas véase Allan R. Brewer-Carías, *Debate Constituyente (Aportes a la Asamblea Nacional Constituyente), Tomo III (18 octubre-30 noviembre 1999)*, Fundación de Derecho Público-Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 1999, pp.52 y ss.

(ii) *Es un impuesto de carácter personal*: está referido a la situación de un sujeto concreto y determinado.

(iii) *Es un impuesto subjetivo*: pues atiende las circunstancias personales del obligado. De tal carácter, se siguen, aunque a ellas no están limitadas, un conjunto de aminoraciones de la base imponible y de la cuota tributaria.

(iv) *Es un impuesto de carácter progresivo*: grava escalonadamente los distintos niveles de renta, sin perjuicio de que a determinadas rentas les resulte aplicable una tarifa proporcional.

(v) *Es un impuesto periódico*: se calcula sobre una base temporal concreta o ejercicio económico señalado por la ley que, generalmente, coincide con el año civil.

Partiendo de estos principios pasó entonces la Sala en su sentencia a "estudiar la presencia de los señalados caracteres, particularmente, en el gravamen que se efectúa a las personas naturales, con ocasión de los enriquecimientos obtenidos por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia". Destacó cómo conforme el artículo 7, literal a) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, las personas naturales son sujetos de aplicación de la misma, para lo cual deben pagar impuestos sobre sus enriquecimientos netos (artículo 8). A los efectos de determinarlos, el artículo 16 se refiere a los ingresos brutos constituidos, entre otros, por "los proventos producidos por el trabajo bajo relación de dependencia"; y sobre este tema en particular, es decir, "el caso de los ingresos percibidos con ocasión de la relación de trabajo", la Sala Constitucional entonces, por primera vez en su sentencia, hizo referencia al artículo 31 de la Ley que define como enriquecimiento neto "los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obvenciones y demás remuneraciones similares, distintas de los viáticos, obtenida por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia". A juicio de la Sala, "la consideración de tales ingresos como enriquecimiento neto, impide entonces que sobre ese monto se sustraiga costo o deducción alguna".

Luego analizó la Sala el tema de las sustracciones de desgravámenes autorizados por el artículo 59 y en el artículo 60 (sobre desgravamen único) de la Ley para la determinación del ingreso gravable, indicando que "La operación matemática derivada de tales parámetros, ya sea sustrayendo de los enriquecimientos netos así estimados los desgravámenes particulares, o en su lugar, el denominado *desgravamen único*; da lugar a la determinación de la base imponible de este tributo".

De acuerdo con el hilo de la sentencia, la Sala, en este punto, destacó la noción de base imponible que reviste una naturaleza trascendental para constatar la adecuación del tributo a los principios constitucionales que gobiernan la institución, indicando que "en el caso de las personas naturales cuya fuente de ingresos proviene de una relación laboral, la legislación impositiva tomó una amplísima base: "los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obvenciones y demás

remuneraciones similares, distintas de los viáticos, obtenida por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia", noción que la Sala consideró "que guarda correspondencia con lo que la doctrina del derecho laboral define como *salario integral*, a partir de lo dispuesto en el artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo, según el cual se "entiende por salario la remuneración, provecho o ventaja, cualquiera fuere su denominación o método de cálculo, siempre que pueda evaluarse en efectivo, que corresponda al trabajador por la prestación de su servicio y, entre otros, comprende las comisiones, primas, gratificaciones, participación en los beneficios o utilidades, sobresueldos, bono vacacional, así como recargos por días feriados, horas extras o trabajo nocturno, alimentación y vivienda".

El tema central de este análisis fue la consideración que hizo la Sala en el sentido de que "frente a la extensa estimación de los enriquecimientos netos de los trabajadores, contrasta la mínima posibilidad a ellos dada para disminuir razonablemente la base sobre la cual habrán de tributar", considerando respecto de los desgravámenes, que contienen "escasos conceptos que les resultan aplicables para lograr tal reducción; lo que prácticamente conduce a la utilización de la figura del desgravamen único, no como una opción, sino como la única alternativa legítima."

Y así concluyó la Sala su tesis, encontrando, sin que nadie se lo hubiera pedido, que "la instrumentación del impuesto sobre la renta que pecha a los asalariados, *desdibuja los principales rasgos de este instrumento impositivo, gravando tan extensa base imponible que, en vez de consultar la razonable manifestación de riqueza derivada de la renta, pesa en mayor medida sobre sus ingresos*"; concluyendo con que:

> El impuesto sobre la renta a los asalariados, entonces, se aleja en demasía de la progresividad propia de esta clase de tributos, sobre todo si se toma en cuenta que aquella fuente de enriquecimiento se encuentra también incidida por una serie de contribuciones parafiscales (Seguro Social, Política Habitacional, INCE). Además, quizás con un impacto mayor, en cuanto consumidor final, el trabajador se ve obligado a soportar el traslado del gravamen al consumo (IVA), que acaso consulta su capacidad contributiva en forma mediata. Estas afirmaciones, ponen en evidencia una elevada presión fiscal claramente regresiva sobre las fuentes de enriquecimiento de los trabajadores asalariados.
>
> Ello no sólo se aparta de la potestad tributaria que acuerda al Poder Nacional el artículo 156.13 de la Constitución, sino que lesiona la protección especial que a este estrato social confiere el artículo 83 del Texto Fundamental, en la medida produce una merma en el valor del salario como instrumento de dignificación de la calidad de vida de la clase trabajadora.

Pero, la Sala Constitucional, después del anterior análisis y conclusión, reconoció que "La contrariedad absoluta al texto fundamental, sin embargo, no

resulta apreciable de manera franca en las normas objeto del presente estudio", por lo que entonces decidió referirse a su propia doctrina "en relación con el rol atribuido al Juez Constitucional" que estableció en la sentencia Nº 952/2003 (Caso: *Margarita Farías*), para pretender fundamentar sus poderes de legislador positivo de oficio y pasar a reformar una ley. En dicha sentencia, la Sala, en efecto, había sentado el siguiente criterio:

> En tal sentido, resulta necesario destacar que en los sistemas Kelsenianos de Justicia Constitucional, del cual esta Sala forma parte, siempre han partido de la premisa de que su ejercicio se asemeja a lo que la doctrina ha denominado "legislador negativo" (KELSEN), debido a que ejerce la función de eliminar del ordenamiento jurídico, normas que sean claramente contrarias al dispositivo constitucional. Sin embargo, y así ha sido su desarrollo en el derecho comparado, esta actividad no se agota con su exclusión, sino que se han suscitado situaciones en que el texto del articulado genere confusiones que si bien pueden tener un halo de inconstitucionalidad, no llega a ser de una evidencia tal, que pueda afirmar la necesidad de su anulación. Esto ha conllevado a que la jurisdicción constitucional vaya más allá de ejercer sus funciones como "legislador negativo", teniendo que dar una interpretación normativa a los fines de esclarecer, delimitar o delinear el sentido de un determinado artículo con respecto a la Constitución […].
>
> Estas posiciones han conllevado a que Tribunales Constitucionales tales como el alemán, primeramente, y luego el italiano y el español, tuvieran que desarrollar una modalidad de análisis de leyes para aquellos casos en que se evidencien normas cuya inconstitucionalidad no sea evidente, pero que requieren adaptaciones con el objeto de adecuarlas al orden constitucional vigente. Esto dio por origen la elaboración de sentencias que han recibido el calificativo de interpretativas, por cuanto mediante las mismas lo que se busca lograr es una correcta adecuación del ordenamiento jurídico dictado con anterioridad a la promulgación de una nueva constitución, teoría que se derivó de la circunstancia fáctica de preservar ciertas disposiciones que fueron dictadas con anterioridad a la transición política de regímenes de facto a gobiernos democráticos acaecidos en esos países. Ello conllevó a que en esos casos dichos Tribunales detenten la potestad para revisar si la norma discutida en una solicitud de impugnación se adecua correctamente con los principios de supremacía jerárquica, formal, material, teleológica y axiológica de la Constitución. Si de dicho estudio se observa que la norma cuestionada origina una duda razonable respecto a su constitucionalidad, entonces en esos casos resultaba permisible que la Instancia Constitucional proceda a revisar los términos bajo los cuales fue consagrada dicha normativa, permitiéndose realizar modificatorias en torno a la proposición, bajo la cual esta se formuló, a los fines de aclarar que los elementos que la conforman se presten a plantear posibles inconstitucionales, para así acomodarla al marco de la Constitución.

Esta modalidad de sentencias constituye un instrumento importante en la preservación del ordenamiento jurídico, toda vez que conlleva a que los jueces constitucionales no sólo eliminen normas contrarias a la Constitución que podrían originar lagunas que necesitan de otra regulación que si sea acorde a la norma primaria, sino que les permite en tanto y en cuanto la norma sea subsanable, interpretarla correctamente o reestructurarla (siendo en este caso una decisión cuyos efectos serán *ex nunc*), siendo en caso de imposible reparación de la norma su consecuente eliminación, toda vez que la interpretación no constituye una suerte de legislación para el juez constitucional […].

Respecto al ejercicio de la labor interpretativa ejercida por los Tribunales Constitucionales, la doctrina las ha clasificado como "sentencias interpretativas de rechazo" y "sentencias interpretativas de acogida" (BISCARETTI DI RUFFIA), ó "sentencias interpretativas desestimatorias" y "sentencias interpretativas estimatorias" (PEÑA SOLÍS). En primer orden, se ha entendido como decisiones "de rechazo" o "desestimatorias", cuando el tribunal extrae del análisis de la norma o de la interpretación de la proposición normativa que la misma no es contradictoria a la Constitución, siempre y cuando el precepto normativo sea interpretado conforme al análisis que haya asentado el Juez Constitucional en su motivación. Por su parte, en lo relativo a los fallos interpretativos "estimatorios" o "de acogida", se ha expuesto que dichos fallos versan sobre aquellas situaciones en las cuales una disposición normativa se presta a múltiples acepciones o análisis que pudiesen ser considerados válidos. Tales supuestos originan que la labor del sentenciador se preste a verificar si cada una de las interpretaciones que conlleva la norma resulta viable respecto al postulado constitucional ante el cual se le cuestiona. Bajo esos supuestos, de verificarse que una o varias de las acepciones derivadas de esa norma resultan inconstituciones, el juez debe entonces suprimir la interpretación que sea errónea y señalar cuál es el verdadero sentido de la misma. Ello conduce a que esta modalidad de decisiones tengan distintas clasificaciones, toda vez que la sentencia puede conllevar a una supresión de la norma (entendida en sentido intrínseco), o en una adición e inclusive, en una sustitución. En el primer supuesto, la decisión debe acordar que la norma es inconstitucional en aquello "que no dice", por lo que debe establecer en su motivación el análisis sobre el cual existe el vacío legal. Contrariamente, en aquellas decisiones en que el fallo tenga un carácter supresivo o reductivo, la decisión acuerda la inconstitucionalidad en "aquello que dice la norma", por lo que restringe el sentido de la misma. Finalmente, en lo concerniente a las sentencias sustitutivas, o las llamadas por un sector de la doctrina como "manipulativas", el tribunal sustituye una parte del texto, tal como lo indica DI RUFFIA, implica en términos literales la ilegitimidad constitucional y la cambia por otra que esté formulada al mismo nivel de interpretación.

Esta doctrina, sin embargo, a lo que podría conducir es a la interpretación de una norma tachada de inconstitucionalidad *secundum constitucione*, a los efectos de no eliminarla del ordenamiento jurídico mediante su anulación, y dejarla vigente pero para ser aplicada conforme a una interpretación acorde con el texto fundamental. Pero derivar de esta doctrina la pretendida potestad legislativa genérica de la Sala Constitucional, para modificar incluso *de oficio* normas legales que no han sido impugnadas de inconstitucionalidad, no tiene asidero alguno ni en Venezuela ni en el derecho comparado.

Sin embargo, supuestamente tomando en consideración el criterio jurisprudencial antes esbozado, la Sala consideró que en su **"opinión"** la norma del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta que estipula los conceptos que conforman el enriquecimiento neto de los trabajadores,

> "puede ser interpretada conforme a los postulados constitucionales, estimando que éste sólo abarca las remuneraciones otorgadas en forma regular (*salario normal*) a que se refiere el parágrafo segundo del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo, con ocasión de la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia, excluyendo entonces de tal base los beneficios remunerativos marginales otorgados en forma accidental, pues de lo contrario el trabajador contribuyente perdería estas percepciones –si no en su totalidad, en buena parte- sólo en el pago de impuestos.

El mencionado artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta tal como había sido sancionado por la Asamblea Nacional, tenía el siguiente texto:

> *Artículo 31.* Se consideran como enriquecimientos netos los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obvenciones y demás remuneraciones similares, distintas de los viáticos, obtenidos por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia. También se consideran como enriquecimientos netos los intereses provenientes de préstamos y otros créditos concedidos por las instituciones financieras constituidas en el exterior y no domiciliadas en el país, así como las participaciones gravables con impuestos proporcionales conforme a los términos de esta ley.

Fue precisamente en relación con esta norma que la Sala formuló su "opinión" sobre el tema de las remuneraciones que deberían ser gravables respecto de quienes prestan servicios personales bajo relación de dependencia, y esa "opinión" la convirtió en ley, "con el objeto de adecuar el régimen impositivo a la renta aplicable a las personas naturales con ocasión de los ingresos devengados a título salarial, con los presupuestos constitucionales sobre los que se funda el sistema tributario"; supuestamente "ponderando, por una parte, el apego al principio de justicia tributaria y, por la otra, la preservación del principio de eficiencia presente en tales normas, en los términos bajo los cuales han sido definidos a lo largo de este fallo", a cuyo efecto y con carácter vinculante de acuerdo con el artículo 335 constitucional, la "Sala Constitucional ***modifica la preposición del artículo 31 de la Ley*** *de Impuesto sobre la Renta",* la cual entonces quedó con el siguiente nuevo texto o texto reformado:

*"**Artículo 31.** Se consideran como enriquecimientos netos los salarios devengados en forma regular y permanente por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia. También se consideran como enriquecimientos netos los intereses provenientes de préstamos y otros créditos concedidos por las instituciones financieras constituidas en el exterior y no domiciliadas en el país, así como las participaciones gravables con impuestos proporcionales conforme a los términos de esta Ley.*

A los efectos previstos en este artículo, quedan excluidos del salario las percepciones de carácter accidental, las derivadas de la prestación de antigüedad y las que la Ley considere que no tienen carácter salarial (Subrayados de la nueva redacción)."

En esta forma, la Sala, supuestamente "ejerciendo su labor de máxima intérprete de la Constitución" *ajustó*, o más bien **reformó** una disposición de la Ley de Impuesto sobre la Renta para supuestamente ajustarla "a los postulados constitucionales", considerando además que se adecuaba al texto del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo, reformando así, la norma, como si fuera el mismo Legislador. Es decir, asumió pura y simplemente la labor de legislador positivo, y de oficio, lo cual es absolutamente inconstitucional.

V. LA ACLARATORIA SOBRE LOS EFECTOS EN EL TIEMPO DE LA SENTENCIA- REFORMA DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Dictada la sentencia que reformó, con efectos vinculantes y *erga omnes*, el artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, los recurrentes originales en el recurso que fue declarado inadmisible y además, los representantes del Procurador General de la República y los representantes del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), solicitaron diversas aclaratorias a la Sala, particularmente en relación con los efectos temporales de la sentencia reformatoria, dado sus efectos *erga omnes*, lo que era importante precisar dado que no se trataba de una sentencia anulatoria de una norma legal, sino de una sentencia "reformatoria" de una Ley.

En atención a las solicitudes de aclaratoria, la Sala Constitucional, en sentencia Nº 390 de 9 de marzo de 2007[21], estableció la aclaratoria solicitada exclusivamente sobre los efectos del fallo en el tiempo. A tal efecto, reconoció que si bien en el caso concreto se había interpuesto una acción de nulidad por inconstitucionalidad contra varios artículos de la Ley de Impuesto sobre la Renta, la Sala la declaró inamisible y por tanto, no declaró la nulidad de los artículos impugnados, pasando en cambio, de oficio, a interpretar constitucionalmente el sentido y alcance de la proposición contenida en el artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, disponiendo entonces la reforma a la Ley, en forma vinculante.

---

21 Expediente Nº 01-2862.

Tratándose de una reforma de Ley, la Sala estimó que "lógicamente ella no puede ser mas que aplicada una vez que la sentencia que la contiene sea publicada en la *Gaceta Oficial* de la República", por lo que concluyó señalando que "la interpretación que ha hecho la Sala, en forma vinculante, del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, tiene efectos *ex nunc,* esto es, a partir de la publicación del fallo que la contiene en la *Gaceta Oficial de la República*, lo cual se hizo en la Nº 38.635 del 1 de marzo de 2007".

Ahora bien, tratándose la materia de una reforma de una ley tributaria como la de impuesto sobre la renta que se rige por períodos fiscales anuales, la Sala "en aras de la certeza jurídica que debe a los justiciables y a la administración fiscal" *aclaró* en su sentencia que la reforma legal efectuada en el fallo Nº 301 del 27 de febrero de 2007, "no es aplicable al período fiscal correspondiente al año 2006 pues el mismo se inició antes de que se hiciera tal interpretación", siendo sólo aplicable, "a partir del ejercicio fiscal siguiente, de acuerdo a lo establecido en la normativa del Código Orgánico Tributario vigente y la legislación sobre impuesto sobre la renta, la cual no ha sido modificada".

Los solicitantes también requirieron de la Sala aclaratorias a la sentencia inicial referidas a "percepciones accidentales excluidas de la base imponible", sobre lo cual el representante del SENIAT alegó que la sentencia de la Sala (es decir, la reforma a la Ley), "podría estimular la elusión fiscal en pro del aumento de beneficios que no poseen carácter salarial, tales como: bonos, dietas, pensiones, obvenciones y demás privilegios afectando directamente los objetivos sociales de la Revolución Bolivariana".

Este requerimiento fue desechado por la Sala, argumentando que en la motiva de la sentencia-reforma se había dicho con precisión que a los efectos de calcular el "*enriquecimiento neto de los trabajadores, éste sólo abarca las remuneraciones otorgadas en forma regular (salario normal)"… "****excluyendo entonces de tal base los beneficios remunerativos marginales otorgados en forma accidental",*** por lo que **"**independientemente del nombre que pueda dársele a una determinada remuneración, no puede afirmarse, como lo sostiene los representantes judiciales del SENIAT, que dicha interpretación "*podría estimular la elusión (sic) fiscal*", aclarando que debería ser "evasión al pago de los tributos", "pues el **quid** para su inclusión o exclusión a los efectos del cálculo de la base imponible obedece a su forma de ocurrir, o de percibirse, sin que pueda existir elusión alguna proveniente del fallo ya que los pagos salariales regulares, no pueden sustituirse con bonos u otro tipo de remuneración". Concluyó la Sala en este aspecto resaltando:

> "1) que esta decisión se refiere al régimen impositivo de los asalariados, esto es, de quienes perciben un salario por la prestación de un servicio; y 2) que los bonos y otras remuneraciones no regulares ni permanentes, no son pechables al no estar incluidas en el salario normal".

Finalmente la Sala defendió su fallo, indicando que el mismo:

"i) no se aleja de los principios constitucionales, menos aún del referido a la igualdad social;

ii) no apunta hacia un retroceso en la concepción de salario ni propende a la evasión fiscal; y

iii) no lesiona la política económica y tributaria del Estado, pues si se hace una lectura detenida de su motiva, se constata que los principios que inspiran a tal decisión, son eminentemente constitucionales (justa distribución de las cargas públicas, capacidad contributiva, entre otros)."

VI. APRECIACIÓN FINAL

La sentencia Nº 301 de 27 de febrero de 2007, (Caso: *Adriana Vigilanza y Carlos A. Vecchio*) que bien podría identificarse como Caso: *Sentencia-reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta,* es una sentencia más, de carácter inconstitucional emanada de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo, viciada de usurpación de funciones, por la asunción de la función legislativa que corresponde a la Asamblea Nacional conforme al procedimiento constitucionalmente prescrito para la formación de las leyes; y, además, viciada de inconstitucionalidad por violación de la garantía del debido proceso que es inviolable en toda actuación judicial.

En efecto, como es bien sabido, corresponde en forma exclusiva a la Asamblea Nacional, legislar en las materias de la competencia nacional (artículo 187,1, Constitución), entre las que está la materia de impuesto sobre la renta (artículo 156,12, Constitución); competencia que, además, sólo puede ejercerse conforme a un procedimiento de formación de las leyes precisamente establecido en los artículos 204 y siguientes de la misma Constitución. Las leyes, entonces, son los actos sancionados por la Asamblea Nacional como cuerpo legislativo (artículo 202, Constitución) y las mismas sólo pueden ser reformadas o derogadas por otras leyes (artículo 218, Constitución). Todas esas normas de la Constitución fueron violadas por la Sala Constitucional al "sancionar" una reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta, como la contenida en la sentencia Nº 301 de 27 de febrero de 2007, antes comentada; y además, al "sancionar" dicha reforma de una ley impositiva, sin que se hubieran cumplido con la obligación constitucional que se le impone al legislador ordinario, la Asamblea Nacional, de realizar siempre una consulta popular y en esta materia impositiva, en especial al SENIAT como órgano del Estado especializado, tal como lo impone el artículo 211 de la Constitución. La asunción de la competencia de legislar por la Sala Constitucional sin cumplir con esta obligación, pone en evidencia un fraude a la Constitución, pues se ha pretendido legislar por otro órgano distinto a la Asamblea Nacional para evadir la obligación constitucional de consulta.

Y es que la sentencia-reforma de la Sala Constitucional es un ejemplo de reforma legislativa secreta, sancionada con sigilo, sin que nadie distinto a los

magistrados- legisladores se enteraran del procedimiento y de su intención. Por ello, la sentencia de la Sala Constitucional, además, es violatoria de la garantía constitucional del debido proceso legal establecida en el artículo 49 de la Constitución, y que la propia Sala en múltiples sentencias ha considerado como absoluto e inviolable.

La Sala, en un proceso judicial de un juicio de nulidad de unos artículos de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que conforme a la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia exige un debate contradictorio entre partes, como las que participaron en el proceso, es decir, por una parte los accionantes denunciando la inconstitucionalidad de unas normas de la Ley, y por la otra, los representantes de la Asamblea Nacional, de la Procuraduría General de la República y del propio SENIAT; resolvió declarar inadmisible la acción, y entonces proceder a legislar en la oscuridad del Palacio de Justicia, sólo tenuemente iluminado por el bello vitral que en él se exhibe, sin que nadie se enterara, en sigilo, a espaldas de las partes del proceso, de la colectividad de contribuyentes en general, y de toda otra persona que hubiera podido tener interés y que la Sala estaba obligada a convocar.

Los vicios en los que ha incurrido la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en esta sentencia-reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta, constituyen la negación de las bases del Estado democrático de derecho, atentando en forma inexcusable contra la majestad y prestigio de dicho Tribunal y de la Jurisdicción Constitucional que, al contrario, debería ser la garantía última de aquél.

18. DE CÓMO LA JURISDICCIÓN CONSTITUCIONAL EN VENEZUELA, NO SÓLO LEGISLA DE OFICIO, SINO SUBREPTICIAMENTE MODIFICA LAS REFORMAS LEGALES QUE <<SANCIONA>>, A ESPALDAS DE LAS PARTES EN EL PROCESO: EL CASO DE LA ACLARATORIA DE LA SENTENCIA DE REFORMA DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 2007

Resumen: Se trata de un análisis de la forma cómo la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia "modificó" su sentencia Nº 980-08 de 17 de junio de 2008, de aclaratoria de la sentencia Nº 390 de 9 de marzo de 2007, en la cual, a su vez, se aclaró el sentido de la sentencia Nº 301 de 27 de febrero de 2007, mediante la cual la Sala Constitucional reformó, de oficio, el artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

I. LA "REFORMA" DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR LA SALA CONSTITUCIONAL, SUS VICIOS Y CARENCIAS, Y LA ACLARATORIA SOBRE EL EJERCICIO FISCAL A PARTIR DEL CUAL DEBÍA APLICARSE (2007)

El 27 de febrero de 2007, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo dictó sentencia Nº 301[1] (Caso: *Adriana Vigilanza y Carlos A. Vecchio*), y luego de *declarar inadmisible* una acción popular de inconstitucionalidad que había sido intentada seis años antes, en 2001, por dos destacados abogados tributaristas Adriana Vigilanza García y Carlos A. Vecchio, de oficio

[1] Expediente Nº 01-2862. Véase en *Gaceta Oficial* Nº 38.635 de fecha 01-03-2007.

pasó a "reformar" el artículo 31 de dicha Ley, que no había sido impugnado, y ni siquiera había sido mencionado en el juicio.[2]

El artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta sancionada por la Asamblea Nacional, tenía el siguiente texto:

> "Artículo 31. Se consideran como enriquecimientos netos los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obvenciones y demás remuneraciones similares, distintas de los viáticos, obtenidos por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia.
>
> También se consideran como enriquecimientos netos los intereses provenientes de préstamos y otros créditos concedidos por las instituciones financieras constituidas en el exterior y no domiciliadas en el país, así como las participaciones gravables con impuestos proporcionales conforme a los términos de esta ley".

En su sentencia, la Sala Constitucional modificó la preposición de dicha norma, disponiendo que en consecuencia la misma quedaba con el siguiente nuevo texto o texto reformado:

> "Artículo 31. Se consideran como enriquecimientos netos los salarios devengados en forma regular y permanente por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia. También se consideran como enriquecimientos netos los intereses provenientes de préstamos y otros créditos concedidos por las instituciones financieras constituidas en el exterior y no domiciliadas en el país, así como las participaciones gravables con impuestos proporcionales conforme a los términos de esta Ley.
>
> *A los efectos previstos en este artículo, quedan excluidos del salario las percepciones de carácter accidental, las derivadas de la prestación de antigüedad y las que la Ley considere que no tienen carácter salarial.*" (Subrayados de la nueva redacción)".

Sobre esta sentencia dijimos, al comentarla en 2007, que con la misma la Sala había procedido

> "a legislar en la oscuridad del Palacio de Justicia, sólo tenuemente iluminado por el bello vitral que en él se exhibe, sin que nadie se enterara, en sigilo, a espaldas de las partes del proceso, de la colectividad de contribuyentes en general, y de toda otra persona que hubiera podido tener interés y que la Sala estaba obligada a convocar.

---

[2] Véase los comentarios a dicha sentencia en Allan R. Brewer-Carías, "El juez constitucional como legislador positivo de oficio en materia tributaria. La legitimación activa en la acción popular y la impugnación de leyes derogadas", en *Crónica sobre la "In" Justicia Constitucional y el autoritarismo en Venezuela*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2007, pp. 565 ss.

> Los vicios en los que ha incurrido la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en esta sentencia-reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta, constituyen la negación de las bases del Estado democrático de derecho, atentando en forma inexcusable contra la majestad y prestigio de dicho Tribunal y de la Jurisdicción Constitucional que, al contrario, debería ser la garantía última de aquél."[3]

Dentro del cúmulo de vicios y errores que contenía la sentencia, uno que resultaba de bulto era que al tratarse de una inconstitucional "reforma" de la Ley que en usurpación de funciones hacía el juez constitucional, nada sin embargo indicaba en la misma sobre la entrada en vigencia de la reforma, es decir, si se aplicaba al ejercicio fiscal de 2006 o de 2007.

Esta carencia de la irregular "reforma" legal, motivó que los representantes tanto de la Procuraduría General de la República como del servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria SENIAT), solicitaran aclaratoria de la sentencia en relación a sus efectos en el tiempo, y como resultado, la Sala Constitucional mediante sentencia Nº 390 de 9 de marzo de 2007, aclaró "en aras de la certeza jurídica que debe a los justiciables y a la administración tributaria", que la reforma legal efectuada en el fallo Nº 301 del 27 de febrero de 2007, "no es aplicable al período fiscal correspondiente al año 2006 pues el mismo se inició antes de que se hiciera tal interpretación", siendo sólo aplicable, "a partir del ejercicio fiscal siguiente, de acuerdo a lo establecido en la normativa del Código Orgánico Tributario vigente y la legislación sobre impuesto sobre la renta, la cual no ha sido modificada." Dejó claramente sentado la Sala, entonces, que los efectos de la reforma legal que había "sancionado" no se aplicaban al ejercicio fiscal de 2006, sino al ejercicio fiscal siguientes, es decir, el de 2007.

Las dudas originadas por tan irregular reforma legal, tanto en los contribuyentes y en la propia Administración tributaria, motivó que con posterioridad a la sentencia y su aclaratoria persistieron, otros contribuyentes distintos a quienes habían sido parte en el proceso judicial, en los primeros meses de 2008 procedieran a solicitar nuevas aclaratorias, precisamente "respecto del ejercicio fiscal a partir del cual debe aplicarse el contenido de la referida sentencia", informándose que el "SENIAT en su portal fiscal había informado durante el año 2007 y comienzos del 2008 que debería incluirse todo lo devengado por el contribuyente (ingresos fijos + ingresos accidentales o eventuales), para la declaración del Ejercicio Fiscal año 2007, y todos los contribuyentes declararon y pagaron como estipulo el SENIAT". En definitiva, se solicitó a la Sala que aclarase "cuándo, en realidad, se aplica dicha reforma, 2007 o 2008."

---

[3] *Idem,* pp. 591-592.

La Sala Constitucional dictó sentencia Nº 980-08 en fecha 17 de junio de 2008[4], "aclarando" nuevamente la sentencia de 27 de febrero de 2007, para ello, sin embargo, tuvo que previamente dilucidar el tema de la legitimación activa para la formulación de solicitudes de aclaratoria de sentencias, ya que las mismas de acuerdo con lo establecido en el artículo 252 del Código de procedimiento Civil, sólo pueden formularla las partes en el juicio respectivo.

II. LA LEGITIMACIÓN ACTIVA PARA LAS SOLICITUDES DE ACLARATORIAS DE SENTENCIAS CON EFECTOS *ERGA OMNES*

En efecto, habiéndose solicitado diversas aclaratorias por contribuyentes que no fueron parte en el juicio en el cual se dictó la sentencia "reformatoria", la Sala, en su sentencia Nº 980-08 de 17 de junio de 2008, se refirió a este tema, recordando que en muchos fallos precedentes, había resuelto que dicha norma se debía aplicar en sentido estricto sólo en aquellos juicios "en los que no existe una simple controversia entre partes perfectamente identificadas." En consecuencia, en los juicios en los cuales las sentencias dictadas tienen efectos *erga omnes*, la Sala consideró que la norma no tenía aplicación.

En primer lugar, se refirió la Sala a los juicios por derechos e intereses colectivos y difusos, en los cuales a pesar de que en ellos sí existe controversia, la Sala ha considerado que los alcances generales del fallo dictado en esos procesos inciden sobre situaciones jurídicas de sujetos que no participaron en modo alguno en el trámite que le dio origen.

Citó así, la Sala, su sentencia Nº 961 del 24 de mayo de 2002 (caso: *Créditos Mejicanos*) en la cual consideró que por cuanto en ese tipo de procesos surgidos de acciones por derechos o intereses difusos o colectivos, "las sentencias que se dicten surten efectos a favor o en contra de todo el mundo y no sólo a favor o en contra de los que efectivamente se constituyen en partes dentro del proceso", el artículo 252 del Código no se aplica "ni para solicitar la aclaración o ampliación, ni para que el Tribunal la provea," agregando que:

> "Se trata de una peculiaridad de esta clase de procesos que incluye ampliaciones dirigidas a partes o a terceros que no asistieron al juicio, pero cuya colaboración puede, incluso, ser necesaria para que la sentencia dictada sea idónea y equitativa, y la tutela efectiva de los derechos e intereses difusos o colectivos se adapte al Estado Social de Derecho y de Justicia que impera en la República (artículo 2 constitucional)."

[4] Exp. Nº 01-2862.

En segundo lugar, la sala también se refirió a las sentencias logradas con ocasión de acciones de interpretación constitucional, respecto de las cuales citando su sentencia Nº 1278/2005 (caso: *Municipio Maracaibo del Estado Zulia*), consideró que en esos procesos no puede "limitarse las peticiones de aclaratoria y ampliación de fallos interpretativos al breve lapso previsto en el artículo 252 del Código de Procedimiento Civil," considerando que dicho artículo "no aplica al recurso de interpretación."

En tercer lugar, la sala se refirió también al caso de las acciones de anulación de normas, al estimar que en estos supuestos "la controversia tiene alcance general y, en consecuencia, la decisión (sea de desestimación de la demanda, de anulación del dispositivo o, como en el caso de autos, de interpretación constitucionalizante de la norma) tiene alcance *erga omnes*" (Caso: *Sc Nº 1984/2007*, caso: *FOGADE*).

III. LA RATIFICACIÓN POR LA SALA CONSTITUCIONAL DE LA APLICACIÓN DE LOS EFECTOS DE LA "REFORMA" LEGAL QUE "SANCIONÓ" EN 2007, PARA EL EJERCICIO FISCAL 2007

Resuelto el tema de la legitimación activa para admitir una de las aclaratorias solicitadas, la formulada por una persona natural que se declaró "contribuyente", la Sala Constitucional hizo mención expresa en la sentencia Nº 980-08 de 17 de junio de 2008, a su sentencia aclaratoria anterior Nº 390 del 9 de marzo de 2007, en la cual dispuso que en la sentencia inicial de Nº 301 de 27 de Febrero de 2007, se señaló expresamente que la misma:

> "no es aplicable al período fiscal correspondiente al año 2006 pues el mismo se inició antes de que se hiciera tal interpretación, de modo que la interpretación efectuada del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta se aplicará, a partir del ejercicio fiscal siguiente".

El ejercicio fiscal siguiente al de 2006, sin duda era el de 2007. No hay forma temporal para que pueda pensarse que el ejercicio fiscal siguiente al de 2006 es el de 2008 u otro distinto al de 2007.

Sin embargo, a pesar de esta precisión, la Sala Constitucional en su sentencia Nº 980-08 del 17 de junio de 2008, reconoció que "aún existen dudas respecto al período fiscal al cual se debía aplicar dicha decisión si al 2007 o al 2008, ello dada la fecha en la cual se publicó el citado fallo, y a las informaciones aportadas por el Servicio de Administración Tributaria y Aduanera (SENIAT)", concluyendo con el siguiente dispositivo:

> "Pues bien, la aclaratoria dictada el 9 de marzo de 2007, dispuso que tal decisión "no es aplicable al período fiscal correspondiente al año 2006 pues el mismo se inició antes de que se hiciera tal interpretación, de modo que la interpretación efectuada del artículo 31 de la Ley de

Impuesto sobre la Renta se aplicará, **a partir del ejercicio fiscal siguiente**", es decir, al año 2007, ello en virtud de que para la fecha en que se dictó la sentencia y su aclaratoria – año 2007-, ya se había iniciado el proceso de declaración definitiva del impuesto sobre la renta correspondiente al año 2006, el cual culminó el 31 de enero de 2007.

Por tanto, la declaración del impuesto sobre la renta se efectuaría conforme lo estipula la sentencia Nº 301, a partir del ejercicio fiscal correspondiente al año 2007, cuya declaración anual definitiva se efectuó hasta el 31 de marzo de 2008." (negritas en el original) (cursivas añadido)

Por ello, en la parte dispositiva del fallo, se resolvió expresamente:

"SEGUNDO: **ADMITE** la solicitud de aclaratoria presentada por el abogado Obdulio J. Camacho y **ACLARA** que la interpretación constitucional efectuada en la sentencia Nº 301 del 27 de febrero de 2007, se aplica a partir del ejercicio fiscal correspondiente al año 2007, cuya declaración definitiva se efectuó hasta el 31 de marzo de 2008." (cursiva agregada).

La Sala, por otra parte, procedió a considerar que "visto el efecto general ocasionado por la interpretación formulada por esta Sala Constitucional, así como las confusiones generadas incluso en el órgano encargado de la recaudación (SENIAT) se estima necesario aclarar también lo siguiente, partiendo de que en las consideraciones efectuadas en la sentencia Nº 301 del 27 de febrero de 2007, la Sala expuso lo que sigue:

"En consideración al criterio esbozado, la Sala es de la opinión que la norma que estipula los conceptos que conforman el enriquecimiento neto de los trabajadores, puede ser interpretada conforme a los postulados constitucionales, estimando que éste sólo abarca las remuneraciones otorgadas en forma regular (salario normal) a que se refiere el parágrafo segundo del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo, con ocasión de la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia, excluyendo entonces de tal base los beneficios remunerativos marginales otorgados en forma accidental, pues de lo contrario el trabajador contribuyente perdería estas percepciones -si no en su totalidad, en buena parte- sólo en el pago de impuestos".

En vista de ese contenido del fallo del 27 febrero de 2007, la Sala entonces en su sentencia aclaratoria Nº 980-08 de 17 de junio de 2008 decidió en cuanto a las remuneraciones que deben considerarse regulares y permanentes, lo siguiente:

"Estas remuneraciones que deben considerarse regulares y permanentes están claramente dispuestas en el párrafo cuarto del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo, en el cual se señala que "*cuando el*

patrono o el trabajador estén obligados a cancelar una contribución, tasa o impuesto, se calculará considerando el salario normal correspondiente al mes inmediatamente anterior a aquél en que se causó". Esa norma precisa que la regularidad y permanencia debe evaluarse en un período específico de tiempo: MENSUAL. Así pues, son regulares y permanentes las remuneraciones que recibe el trabajador con regularidad mensual."

IV. LA MODIFICACIÓN SUBREPTICIA DE LA SENTENCIA ACLARATORIA Nº 980-08 DE 17 DE JUNIO DE 2008, DISPONIÉNDOSE, SIN QUE SE SEPA POR QUIEN, QUE LOS EFECTOS DE LA SENTENCIA DE "REFORMA" LEGAL DE 2007, EN LUGAR DE COMENZAR A APLICÁRSELE A PARTIR DEL EJERCICIO FISCAL 2007, SE APLICARÁN A PARTIR DEL EJERCICIO FISCAL 2008

La sentencia Nº 980-08 antes mencionada de la Sala Constitucional de fecha 17 de junio de 2008, de nueva aclaratoria a la sentencia Nº 301 de 27 de febrero de 2007, fue publicada en el portal http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Junio/980-170608-01-2862.htm del Tribunal Supremo de Justicia.

Una semana después, el 25 de junio de 2008, el diario *El Universal* de Caracas, publicó una reseña con el título "SENIAT objeta sentencia divulgada por el TSJ"[5], en la cual se dio cuenta que el Director de esa Superintendencia había indicado a través de un "Comunicado", que eran "falsas las informaciones que señalan que, según reciente decisión del Tribunal Supremo de Justicia, la declaración del Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio fiscal 2007 debió calcularse sobre el salario normal y no a partir de todos los ingresos percibidos en ese lapso," precisando que "la decisión del Tribunal Supremo de Justicia que modifica los ingresos a ser considerados en la declaración y pago del ISLR fue emitida en febrero de 2007, por lo cual la normativa vigente establece que comienza a regir el primer día del año fiscal 2008."

Para fundamentar la "falsedad" alegada, el Comunicado del SENIAT indicó que "la supuesta ponencia del magistrado Francisco Carrasquero del pasado 17 de junio no ha sido publicada por el TSJ, por cuanto carece de toda veracidad lo difundido a través de un diario de circulación nacional," agregando lo siguiente:

> "Esta decisión no ha sido publicada en *Gaceta Oficial*, por cuanto no puede hacerse de conocimiento público ni considerarse sentencia firme. El proyecto no ha sido publicado por el TSJ, por lo que no es veraz la información publicada por el diario *El Universal* sobre la de-

[5] http://www.eluniversal.com/2008/06/25/eco_ava_seniat-objeta-senten_25A1723679.shtml

claración estimada de los ingresos para el pago del Impuesto sobre la Renta (ISLR) del ejercicio fiscal del año 2007", recalcó.

"Esta información se coló de manera malintencionada, lo que podría generar una matriz de opinión contraria y confusa entre los contribuyentes, advirtió."

El resultado de este Comunicado del SENIAT, como lo informó el mismo diario *El Universal*, en la reseña del 25 de junio de 2008, fue que a pesar de que la decisión mencionada de la Sala Constitucional del 17 de junio de 2008, sí había sido publicada en la página web del propio TSJ, el día de "ayer [24-06-08], tras la aclaratoria del SENIAT, ya no se encontraba en el sitio en Internet del máximo tribunal. No obstante, en la tarde de ayer sí seguía disponible en el *site* del TSJ, específicamente en el aparte sobre la cuenta de la Sala Constitucional, la referencia a la sentencia." Se decía, además, que el SENIAT hacía "esfuerzos con el máximo tribunal del país para expresar lo más claramente posible los ingresos que serán calculados para la declaración de rentas correspondiente al ejercicio fiscal 2008, a ser cancelado hasta el 31 de marzo de 2009".

El lamentable resultado de ese "esfuerzo" del Poder Ejecutivo fue que el texto de la sentencia Nº 980-08 del 17 de junio de 2008, después publicado y luego retirado del portal del Tribunal Supremo, fue alterado, cambiándoselo por otro texto y, además, cambiándose incluso el sentido de la anterior sentencia de 27 de febrero de 2007, a la cual se refirió la aclaratoria de 9 de marzo de 2007, que se cita en la nueva sentencia.

En efecto, el párrafo antes trascrito de la sentencia Nº 980-08 de 17 de junio de 2008 en el cual se precisa que **"el ejercicio fiscal siguiente"** a partir del cual se aplica la sentencia de 27 de febrero de 2007**, es el año 2007,** fue cambiado en el nuevo texto de la sentencia que aparece en el mismo portal del Tribunal Supremo, indicándose ahora que "**el ejercicio fiscal siguiente**" a partir del cual se aplica la sentencia de 27 de febrero de 2007, es **"el año 2008".** El párrafo reza ahora así:

"Pues bien, la aclaratoria dictada el 9 de marzo de 2007, dispuso que tal decisión "no es aplicable al período fiscal correspondiente al año 2006 pues el mismo se inició antes de que se hiciera tal interpretación, de modo que la interpretación efectuada del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta se aplicará, **a partir del ejercicio fiscal siguiente**", *es decir, al año 2008*, ello en virtud de que para la fecha en que se dictó la sentencia y su aclaratoria *ya se había iniciado el periodo fiscal correspondiente al año 2007. Por tanto, la declaración del impuesto sobre la renta se efectuaría conforme lo estipula la sentencia Nº 301, a partir del ejercicio fiscal correspondiente al año 2008, cuya declaración anual definitiva deberá efectuarse antes del 31 de marzo de 2009.*

Por otra parte, habiéndose ya realizado la declaración del impuesto correspondiente al año 2007, los efectos del fallo 301/2007 y de la presente aclaratoria tienen que ser, necesariamente, "ex nunc" (es decir, hacia el futuro)." (negrita en el original) (en cursiva lo que fue alterado en la nueva publicación de la sentencia).

La consecuencia de esta alteración fue, también, la alteración efectuada en la sentencia, en la parte dispositiva, así:

"SEGUNDO: **ADMITE** la solicitud de aclaratoria presentada por el abogado Obdulio J. Camacho y **ACLARA** que la interpretación constitucional efectuada en la sentencia Nº 301 del 27 de febrero de 2007, se aplica a partir del ejercicio fiscal correspondiente al año 2008, cuya declaración definitiva se efectuará hasta el 31 de marzo de 2009." (cursivas agregadas)

Con esta insólita "alteración" de la sentencia aclaratoria Nº 980-08 del 17 de junio de 2008, la Sala Constitucional no sólo modificó de nuevo, de oficio, subrepticia e impunemente su sentencia original de esa misma fecha, sino que por esa vía, incluso, modificó lo que decidió en la sentencia aclaratoria del 9 de marzo de 2007, respecto de lo resuelto en la sentencia Nº 301 de 27 de febrero de 2007.

Pero las alteraciones a la sentencia no se quedaron allí, sino que se refirieron al tema decidido en el fallo del 27 febrero de 2007, de manera que la Sala también cambió el párrafo de la sentencia sobre la materia de remuneraciones que deben considerarse regulares y permanentes, por el siguiente:

"Estas remuneraciones que deben considerarse regulares y permanentes están claramente dispuestas en el parágrafo segundo del artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo, en el cual se señala que *"A los fines de esta Ley se entiende por salario normal, la remuneración devengada por el trabajador en forma regular y permanente por la prestación de su servicio. Quedan por tanto excluidos del mismo las percepciones de carácter accidental, las derivadas de la prestación de antigüedad y las que esta Ley considere que no tienen carácter salarial. Para la estimación del salario normal ninguno de los conceptos que lo integran producirá efectos sobre sí mismo"*. (En cursiva los cambios efectuados).

La consecuencia de esta nueva decisión fue la "eliminación" del texto de la sentencia original, del dispositivo TERCERO que decía:

"TERCERO: Se **ACLARA** que a los efectos del artículo 31 de la Ley de Impuestos sobre la Renta, "son regulares y permanentes las remuneraciones por la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia, las que se ocasionan con regularidad mensual" (subrayado en el original).

Uno de los principios más fundamentales del procedimiento judicial es el establecido en el mismo artículo 252 del Código de Procedimiento Civil que regula las aclaratorias de sentencias, en el cual se expresa terminantemente que "después de pronunciada la sentencia definitiva … no podrá revocarla ni reformarla el Tribunal que la haya pronunciado."

Lamentablemente, en este caso, no sólo el Tribunal Supremo de Justicia, una semana después de dictada, reformó el texto de la sentencia Nº 980-08 del 17 de junio de 2008, sino que ello lo hizo subrepticiamente, sin dictar nueva sentencia, mediante una simple "corrección" del texto que fue publicado en la página web del Tribunal.

Además, en esta reforma de la sentencia se modificó lo establecido en otra sentencia anterior de 2007 en la cual el propio Tribunal Supremo de Justicia había "reformado" la Ley de Impuesto sobre la Renta. Por ello, en definitiva, la subrepticia reforma de la sentencia en junio de 2008, también violó el artículo 218 de la Constitución que exige expresamente que "las leyes se derogan por otras leyes," que en este irregular caso, sólo podría ser por otra sentencia del juez constitucional, lo que por supuesto era imposible por prohibirlo el artículo 252 del Código de Procedimiento Civil. Era más fácil proceder a modificar el texto de la sentencia en la página web, y en lugar del original poner otro!!

IX. PARTE

SOBRE EL PROCESO TRIBUTARIO

19. LAS TRANSACCIONES FISCALES Y LA INDISPONIBILIDAD DE LA POTESTAD Y COMPETENCIA TRIBUTARIAS

I. LA TRANSACCIÓN Y SU ADMISIBILIDAD EN DERECHO PÚBLICO

1.— Tal como ha sido definida por el Código Civil "la transacción es un contrato por el cual las partes, mediante recíprocas concesiones, terminan un litigio o precaven un litigio eventual"[1]. Se trata entonces de un contrato sinalagmático, concluido entre partes para, mediante recíprocas concesiones, terminar un litigio o la incertidumbre de las mismas sobre una relación jurídica[2]. Se dan por tanto, dos especies de transacción: una, extrajudicial, que pone fin a la incertidumbre de las partes sobre una relación jurídica –precave un litigio eventual, según nuestro Código Civil–; otra, que pone fin a un litigio pendiente.

2.— Se trata por tanto de una institución típicamente de derecho civil. Sin embargo, el interés que reviste el arreglo amigable de ciertos litigios o de las incertidumbres de las partes en cierto tipo de relaciones jurídicas en que intervienen entes públicos hacen que en principio pueda admitirse la transacción en materia administrativa[3], no sin que algunos autorizados exponentes de la doctrina más

---

1 Vid. Artículo 1713.

2 Cfr. Enneccerus-Kipp-Wolf, **Tratado de Derecho Civil**. Tomo II, Vol. II. Barcelona, 1944, pág. 496.

3 Cfr. Auby y Drago, **Traité de Contentieux Administratif**, Vol. I. París, 1962. pág. 15; A. de Laubadère, **Traité Théorique et Pratique des Contrats Administratifs**. Paris, 1956, Vol. III, pág. 285, Nota 3.

moderna rechacen categóricamente su aplicación al derecho público, sea en materia administrativa[4], sea en materia Fiscal[5].

Por nuestra parte, y sin estar convencidos de esta última posición extrema por las particularidades de nuestro derecho positivo, sí convenimos en que, para los entes administrativos las posibilidades de transacción aparecen más reducidas que para los particulares[6]. De ahí que habremos de estudiar ante todo los lineamientos generales de las posibilidades para la Administración de celebrar contratos de transacción con los administrados. Para ello, en todo caso, debemos partir de la normativa del Código Civil, aplicable a la Administración dada la ausencia de un régimen legal especial para la transacción en materia administrativa[7].

3.— En primer lugar, es requisito esencial de la transacción el de la existencia de concesiones reciprocas entre las partes, al "renunciar parcialmente a las posiciones extremas en que se habían situado"[8]. En esta forma, un autorizado autor estima por "recíprocas concesiones" el que una parte sacrifica el derecho afirmado con la pretensión o negación, o en otras palabras, que la exigencia de la subordinación total del interés ajeno afirmada en la pretensión se sacrifica parcialmente, y viceversa, también se sacrifica la exigencia de la total libertad de cualquier obligado, afirmada en la negación de aquélla"[9]; y agrega que "el punto más singular de este mecanismo consiste en operar sobre derechos inciertos, en el sentido de que su existencia no es objetivamente reconocida, sino sólo afirmada por las partes"; concluyendo que "las recíprocas concesiones significan sacrificio de las pretensiones aducidas por las partes en la controversia o, si se quiere, de los derechos por las mismas alegados"[10].

En todo caso, queda claro que en las recíprocas concesiones se produce el sacrificio, la renuncia o la disposición parcial de las pretensiones de las partes. Por ello, el Código Civil exige que "para transigir se necesita tener capacidad para disponer de las cosas comprendidas en la Transacción"[11].

---

4 Cfr. Laureano López Rodó, **El coadyuvante en lo contencioso administrativo**, Madrid 1943, pág. 194; J. González Pérez, **Derecho Procesal Administrativo**, Tomo II, Madrid, 1957, pág. 708; E. Guicciardi, **La Giustizia Amministrativa, Pavoda**, 1957, pág. 275 y 277.

5 Cfr. Carlos M. Giuliani Fonrouge, **Derecho Financiero**, Buenos Aires, 1962, Vol. I, pág. 495; Fenech, **Derecho Procesal Tributario**, 1951, Vol. III, pág. 355. Cit. por J. González Pérez, **Derecho Procesal Administrativo**, cit. Vol. II, pág. 707, Nota 110.

6 Cfr. M. F. Clavero Arévalo, Consideraciones generales sobre la vía gubernativa, en **Estudios Dedicados al Profesor García Oviedo con motivo de su jubilación**, Vol. I, Sevilla, 1954, pág. 224.

7 Cfr. R. Bielsa, **Derecho Administrativo**, Vol. IV, Buenos Aires, 1956, pág. 470.

8 Cfr. Sentencia de la Corte Suprema de Justicia en Sala de Casación Civil, Mercantil y del Trabajo de 2 de febrero de 1960, cit. por Oscar Lazo, **Código Civil de Venezuela**, Caracas, 1962, pág. 848.

9 Vid. A. Gullón Ballesteros, **La Transacción**, Madrid, 1964, pág. 43.

10 Vid. A. Gullón Ballesteros, **La Transacción**, cit., pág. 43.

11 Artículo 1714.

De ahí que se haya señalado que "en la transacción se ejercita el poder de disponer de ambas partes sobre sus derechos litigiosos o litigables" por lo que "la renuncia mutua comporta el ejercicio de tal poder", aclarándose además con exactitud que "el poder de disponer no es una emanación de la capacidad jurídica ni de la capacidad de obrar", sino que *"es una relación con el derecho,* que supone aptitud de éste *para ser dispuesto* y una legitimación del sujeto para ello"[12]. Por tanto, y ello también queda claro, para que las recíprocas concesiones que caracterizan la transacción puedan llevarse a cabo es necesario que los derechos sobre que versen o más propiamente, las relaciones jurídicas sobre que versen, sean disponibles por las partes[13], y que éstas tengan capacidad para disponer de ellos.

4.— Aplicado lo anterior a los entes públicos, no sólo rigen entonces en las transacciones que puedan celebrar las normas ordinarias sobre competencia para la formación de todo contrato administrativo[14], sino que también rigen algunas normas especiales sobre competencia. De ahí que el artículo 7 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, como simple norma de *derecho adjetivo* (y no de derecho sustantivo) establezca que "en ninguna causa fiscal se podrá ... celebrar transacciones, sin autorización previa del Ejecutivo Nacional dada por escrito y con intervención del Procurador General de la República. En los asuntos que dependan de la Contraloría General de la Nación, la autorización a que se refiere este artículo será impartida previo informe del Contralor de la Nación". Queda claro en todo caso que estos requisitos adjetivos no sólo deben cumplirse en las transacciones judiciales, sino también extrajudiciales, pues el concepto de "causa" que emplea el artículo debe interpretarse en sentido amplio. En este sentido se ha pronunciado la Procuraduría General de la República al señalar que "chocaría también contra las más elementales normas de interpretación el que se prohibiera celebrar transacciones y renunciar a derechos y acciones cuando se estuvieren discutiendo en procesos judiciales y tales prohibiciones no se extendieren al procedimiento extrajudicial, tanto porque se establecería un desigual tratamiento para los asuntos fiscales como porque todos los funcionarios del ramo tienen el deseo de vigilar y de hacer efectivo todo derecho relacionado con los asuntos fiscales, absteniéndose únicamente Cuando reciban instrucciones escritas del Ejecutivo Nacional, como sienta a manera de principio el artículo 8 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional. A todo esto debemos agregar que por cuanto entre las atribuciones acordadas por la ley a los fiscales de rentas no aparecen las de poder celebrar transacciones ni renunciar a acciones y derechos que correspondan al Fisco Nacional, toda renuncia o transacción que de manera judicial

---

12 Vid. A. M. Ruano, Notas sobre la naturaleza de la Transacción, en **Revista de Derecho Privado**, Madrid, 1950, año XXXIV, pág. 692.

13 Cfr. J. González Pérez, **Derecho Procesal Administrativo**, cit., Vol. II, pág. 707.

14 Vid. sobre ellas, Allan R. Brewer-Carías., La Formación de la Voluntad de la Administración Pública Nacional en los contratos administrativos, en **Revista de la Facultad de Derecho**, U.C.V., Nº 28, 1964, pág. 61 a 112.

o extrajudicial hicieran sin el cumplimiento de los requisitos legales constituiría una extralimitación de las atribuciones y facultades de que están investidos, y por consiguiente carecería de eficacia"[15].

5.— Pero además de la aplicación de las normas generales sobre la competencia a las transacciones que puedan celebrar los entes públicos, es evidente que en ellas tiene aún mayor importancia la necesidad de que los derechos o relaciones jurídicas sobre los cuales se van a hacer las recíprocas concesiones sean disponibles, ya que como han dicho los hermanos Mazeaud "para transigir válidamente hay que poder disponer de los derechos que sean objeto de la transacción. De ello resulta que una transacción no puede recaer sobre derechos inalienables"[16]. En derecho público este aspecto tiene importancia esencial.

En efecto, en primer lugar, la transacción no puede implicar la renuncia ni el relajamiento de normas en cuya observancia están interesados el orden público o las buenas costumbres[17], o más generalmente, en las transacciones que celebre un ente público no pueden renunciarse ni relajarse las normas de orden público[18] y entre ellas, por ejemplo, las que fijan o atribuyen competencia[19] y las de carácter fiscal, es decir, las referentes a "la gestión económico-financiera o económico-fiscal del Estado"[20].

Pero, además, y en segundo lugar, la transacción en materia de Derecho Público no puede versar "sobre el ejercicio de una competencia *obligatoria* de la Administración"[21], pues la característica de las llamadas "concesiones recíprocas", que es la base de la transacción, "contraría la esencia de la *actividad reglada* de la Administración cuando el ejercicio de sus derechos *le venga impuesto preceptivamente* por el ordenamiento positivo"[22]. En otras palabras, la transacción en materia de derecho público nunca puede versar sobre el ejercicio de una facultad reglada o vinculada de la Administración como sería la competencia tributaria y fiscal en general[23], sino sólo en los supuestos en que exista una potestad discrecional.

---

15 Vid. Dictamen de la Procuraduría de 22 de Noviembre de 1955, en **Informe de la Procuraduría de la Nación al Congreso** 1956, pág. 73.

16 Vid. H. L. y J. Mazeaud, **Lecciones de Derecho Civil**, Parte Tercera, Vol. IV, Buenos Aires, 1962, pág. 628, N º 1648.

17 Artículo 6" del Código Civil.

18 Cfr. Auby y Drago, **Traite de Contentieux Administratif**, cit., Vol. I, pág. 16.

19 Cfr. Juan Colombo Campbell, **La Competencia**, Santiago de Chile, 1959, pág. 182 y 183.

20 Vid. Dictamen de la Procuraduría de la Nación de 4 de Septiembre de 1958 en **Informe de la Procuraduría de la Nación al Congreso 1957-1958**, pág. 273, donde se las califica como de orden público y por tanto irrenunciables.

21 Vid. Auby y Drago, **Traité de Contentieux Administratif**, cit., Vol. I, pág. 16.

22 Vid. M. F. Clavero Arévalo, **Consideraciones Generales sobre la Vía Gubernativa**, loe. cit., pág. 226.

23 Cfr.por todos, como se verá más adelante, F. Sainz de Bujanda, **Hacienda y Derecho**, Vol. IV. Madrid, 1966, págs. 90, 91, 129, 132, 166 y 278, y Vol. III, Madrid, 1963, pág. 168.

En este sentido, con extrema claridad, M. F. Clavero Arévalo ha señalado que "hay ocasiones en las que el ejercicio de un derecho de la Administración no le viene impuesto indeclinablemente, sino que queda abandonado a su potestad discrecional. Es en estos casos donde la transacción podría darse siempre que, en el ejercicio de la potestad discrecional, la Administración estimara más conveniente no ejercitar su derecho, o ejercitarlo sólo en parte para resolver una cuestión obligatoria, que verse comprometida en un asunto judicial"[24]. Esto lo aclara A. De Valles al señalar que "debiendo la acción de los entes públicos ser conforme al derecho, una transacción podría tener lugar sólo con respecto a una cuestión de oportunidad y no en absoluto, sobre cuestiones de legitimidad pura"[25].

En definitiva, y respecto a lo expuesto en último lugar, podríamos concluir señalando que si bien la posibilidad de la transacción es más reducida en materia de derecho público –administrativo o fiscal–, en todo caso, sólo podría proceder en relación con el ejercicio de facultades discrecionales de la administración –que dependen de su libre apreciación de la oportunidad y conveniencia– y nunca respecto al ejercicio de facultades vinculadas, regladas u obligatorias de la misma.

6.— En esta forma, y a título de ejemplo, como ha dicho muy acertadamente Florencio Contreras, "en materia tributaria, por ser, precisamente, su gestión *eminentemente reglada* –no discrecional–, la Administración Pública tiene el poder de revisar sus propios actos y de anularlos, en su consecuencia, sólo por razones de ilegalidad, *nunca de oportunidad o conveniencia –mérito–*"[26]. Aplicando esto en general al derecho público, es evidente que siendo característica fundamental del Estado de Derecho la vigencia plena del principio de la legalidad, es deber ineludible de la Administración Pública no sólo producir actos jurídicamente correctos, sino también corregir o enmendar, dentro de los límites que el mismo Derecho le confiere, los actos jurídicamente irregulares que hubiere producido"[27]. Por ello, por ejemplo, no podría admitirse que la administración, por motivos de oportunidad y conveniencia, transigiera, revocando actos administrativos ordinarios o de imposición, es decir, concediera a la otra parte en una transacción, como parte de la concesión recíproca", la "anulación" de un acto administrativo por motivos de mérito, cuando éste ha sido dictado en ejercicio de una competencia obligatoria y vinculada. Por ello, partiendo del principio de que "la componenda

---

24 Vid. M. F. Clavero Arévalo, **Consideraciones Generales sobre la vía gubernativa**, loe. cit., pág. 10; Cfr. M. F. Clavero Arévalo, Posibilidades de Transacción con la Administración Local, en **Revista de Estudios de la Vida Local**, N º 74, Madrid, 1954, pág. 161 a 170.

25 Vid. A. De Valles, **Le Transazioni degli enti pubblici**, en II Foro Italiano, 1934, Vol. I, pág. 46.

26 Vid. F. Contreras Quintero, Breve estudio comparativo de la tramitación Administrativa y del régimen de impugnación de Reparos formulados por la Contraloría y por la Administración en materia de Impuesto sobre la Renta, en **Revista de Derecho Tributario**, Nº 13, Caracas, 1966, pág. 38.

27 Cfr. F. Contreras Quintero, Breve estudio comparativo de la tramitación administrativa y del régimen de impugnación de Reparos... loe. cit., pág. 38.

queda al margen de la vía administrativa"[28], podemos señalar con Guicciardi que "la transacción podría ser colocada entre las causas que ponen fin al juicio administrativo, siempre que pueda resolverse afirmativamente (lo que rechaza en absoluto) la cuestión de la transigibilidad de las controversias relativas a la validez de los actos administrativos"[29].

En todo caso, tal cuestión ha sido resuelta negativamente por De Valles, con lo que está conforme Guicciardi, sobre la base de un argumento que se sustancia en un dilema: o la administración, cuya providencia está por ser o ha sido impugnada, la reputa válida, y entonces su voluntad de transigir resultaría sustancialmente viciada porque está determinada por el temor al éxito del juicio o por el intento de favorecer al recurrente, pero no por el propósito de observar la Ley; o bien lo reputa inválido y entonces si transigiese incurriría en vicios análogos porque su voluntad estaría dirigida a aprovecharse del estado de duda o de temor, o de necesidad de la otra parte[30].

7.— Ahora bien, partiendo de las premisas sentadas anteriormente, pasamos a analizar la posibilidad de las transacciones en materia fiscal, en relación a algunas de las diversas fases de la actividad tributaria del Estado y su indisponibilidad.

En efecto, en la actividad tributaria y fiscal que el Estado desarrolla pueden distinguirse claramente entre otras, tres fases fundamentales: en primer lugar, la que corresponde al ejercicio de la Potestad Tributaria del Estado, como atributo de la soberanía, y que se realiza por los órganos legislativos, mediante la determinación legal de los tributos y de las competencias ejecutivas de carácter fiscal. En segundo lugar, la que corresponde al ejercicio en concreto de dicha potestad a través del ejercicio de la competencia Tributaria por los órganos ejecutivos y que tiene por objeto a través de actos de liquidación y de fiscalización e inspección fiscal, determinar o declarar la cuantía y forma de pago de la obligación tributaria que ya ha nacido en virtud de la realización del hecho imponible o hecho generador de la misma. En tercer lugar, la que corresponde asimismo al ejercicio de la competencia tributaria, pero que tiene por objeto lograr el pago del tributo a través de actos de cobro o de recaudación una vez determinada o declarada administrativamente la obligación tributaria. Esta última tiene lugar sólo cuando la contribución se hace exigible.

---

28 Vid. M. F. Clavero Arévalo, Consideraciones Generales sobre la Vía Gubernativa loe. cit., pág. 223.

29 Vid. Guicciardi, **La Giustizia Amministrativa**, cit., pág. 275 y 276; Cfr. E. Guicciardi, Le Transazioni degli Enti Publici, en **Archivo di Diritto Publico**, 1936, 64. 205.

30 Vid. De Valles, Le Transazioni degli enti pubblici, loc. cit., pág. 46; Cfr. E. Guicciardi**, La Giustizia Amministrativa**, cit. pág. 276.

II. LA POTESTAD TRIBUTARIA Y SU INDISPONIBILIDAD

8.— Veamos entonces en primer lugar, los lineamientos fundamentales de la potestad tributaria como atributo del poder público en el sistema constitucional venezolano.

En efecto, puede decirse de acuerdo con la Constitución Nacional que el poder público es aquel poder jurídico de obrar que la misma confiere al Estado venezolano para realizar sus fines. En este sentido, el poder público no existe en la realidad social como un ente funcionante, sino como un concepto jurídico que representa las funciones del Estado venezolano. Por ello, como todo poder, el poder público no es más que una situación jurídica constitucional individualizada, propia y exclusiva del Estado[31]. En este sentido entonces, el poder público es la potestad única y general del Estado; consiste, de manera invariable, en el poder que éste tiene de querer por sus órganos esenciales, por cuenta de la colectividad y de imponer su voluntad a los individuos. Así, cualesquiera que sean el contenido y la forma variable de los actos por medio de los cuales se ejerce el poder público, todos esos actos se reducen, en definitiva, a manifestaciones de la voluntad estatal, que es una e indivisible. Es necesario, por tanto, comenzar por establecer la unidad del poder del Estado[32].

Sin embargo, y de acuerdo a los fines generales del Estado, el ejercicio del poder público por parte del mismo se manifiesta a través de diversas potestades, es decir, a través de diversos poderes de actuación que, ejercitándoselos de acuerdo con el ordenamiento jurídico, producen situaciones jurídicas en las que otros sujetos resultan obligados[33]. Las potestades constituyen en esta forma, los medios necesarios que habilitan a los entes públicos para realizar los fines estatales[34], por lo que la potestad entonces, es asimismo una noción eminentemente jurídica cuya existencia, al decir de Pierre di Malta, supone que el grupo social ha alcanzado un estado de derecho[35]. En todo caso, la actuación del Estado, como detentador del poder público, se hace posible mediante el ejercicio del poder soberano, es decir, de la soberanía que en definitiva reside en el pueblo[36].

9.— Ahora bien, el Estado, como titular de potestades, se encuentra frente a los administrados en una situación *abstracta* de poder y no en la situación

---

31 Cfr. Allan R. Brewer-C., **Las Instituciones Fundamentales del Derecho Administrativo y la Jurisprudencia Venezolana**, Caracas, 1964, pág. 103.

32 Cfr. Carré de Malberg, **Teoría General del Estado**, México 1948, pág. 249, Nota 1.

33 Cfr. F. Garrido Falla, **Tratado de Derecho Administrativo**, Tomo I, Madrid, 1958, pág. 348.

34 Cfr. Las Potestades de los Organismos de Control, **Ponencia de la Delegación Venezolana al Segundo Congreso Latinoamericano de Entidades Fiscalizadoras, en Control Fiscal y Tecnificación Administrativa**, Nº 34, 1965, pág. 39.

35 Vid. Pierre di Malta, Essai sur la Notion du Pouvoir Hiérarchique, París, 1961, pág. 14, cit. por M. Montoro Puerto, **La Infracción Administrativa**, Barcelona, 1965, pág. 332.

36 Artículo 4º de la **Constitución.**

jurídica subjetiva del titular del derecho subjetivo. Queda claro asimismo que frente a la potestad pública, los administrados se encuentran en una situación también *abstracta* de deber, es decir, en una situación de sumisión o sujeción y no de obligación; sólo una vez ejercida la potestad, pasan a una situación concreta de obligados[37]. En definitiva entonces, y en principio, la potestad es anterior al derecho subjetivo y también a las relaciones jurídicas concretas. Así, García-Trevijano Fos lo aclara: "El Estado tiene potestad tributaria; ahora bien, hasta que se actualiza en un caso concreto y se fije lo que deberán pagar, por ejemplo, los propietarios de inmuebles, no podemos decir que se ha transformado la potestad abstracta en un derecho subjetivo concreto. Igualmente, el Estado tiene potestad expropiatoria, pudiendo expropiar, siempre que sea por interés público. Ahora bien, sola y exclusivamente se transformará o descenderá esta potestad al grado de derecho subjetivo cuando inicie y tramite el expediente concreto respecto de un derecho"[38]. Por su parte Zanobini está acorde con que, 'las potestades no pueden confundirse con los derechos subjetivos. El Estado y la comuna, en cuanto titulares de la potestad tributaria, no tienen derecho alguno de crédito hacia los ciudadanos. Esto sólo surge tras el ejercicio de aquella potestad o sea, cuando el ente, valiéndose de la misma, haya aplicado un tributo determinado"[39].

10.— Ahora bien, dentro de las potestades del Estado nos interesa destacar fundamentalmente la potestad tributaria y su consecuencia, la potestad sancionadora fiscal. La potestad tributaria ha sido definida como "el poder de establecer impuestos o prohibiciones de naturaleza fiscal, es decir, el poder de dictar normas jurídicas de las cuales nacen, o pueden nacer, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de individuos, la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario"[40]. Por su parte, C. M. Giuliani Fonrouge, al hablar de poder tributario, señala que "significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción"[41]; y en este sentido es necesario señalar que constituye junto con las nociones de poder fiscal (Bielsa), de poder de imposición (Ingresso; Blumenstein), y de soberanía fiscal (De Juano), una variante de la misma noción de potestad tributaria.

En esta forma, la potestad tributaria, como cualquier otra potestad pública o estatal, es atributo esencial de la soberanía[42]; es un aspecto de la

---

37 Cfr. F. Garrido Falla, **Tratado** ..., cit., Tomo I, pág. 348.

38 Vid. J. A. García-Trevijano Fos, **Tratado de Derecho Administrativo**, Tomo I, Madrid, 1964, pág. 487.

39 Vid. Guido Zanobini, **Curso de Derecho Administrativo**, Tomo I, Buenos Aires, 1954, pág. 228.

40 Vid. A.Berliri, **Principios de Derecho Tributario**, Vol. I, Madrid, 1964, pág. 168.

41 Vid. C.M. Giuliani Forrouge, **Derecho Financiero**, cit. Tomo I, pág. 266.

42 Cfr. Dictamen de la Procuraduría General de la República de 4 de Septiembre de 1958, Vid. en Allan R. Brewer-C., Los Contratos de la Administración en la Doctrina de la Procuraduría

soberanía[43] y tiene su fundamento en ella[44]. De ahí que Bielsa señale que "en la actividad fiscal del Estado obra como *poder,* es decir, con atribuciones de *autoridad* para ejecutar, en último término coactivamente, sus funciones relativas al establecimiento, ordenación y realización de las contribuciones en dinero"[45].

11.— Pero la existencia de una potestad tributaria, así como de las otras potestades estatales, da origen a otra consecuencia y que es la potestad sancionadora. En efecto, si la sanción administrativa es consecuencia de una infracción administrativa, también la potestad sancionadora de la administración es el efecto y consecuencia de otras potestades del Estado y sobre todo, y de manera muy especial, de la existencia de un ordenamiento jurídico administrativo, que demanda la necesidad de que se repriman las infracciones al mismo, con el objeto de defender en todo momento su validez y eficacia. Por tanto, desde el momento mismo en que se admite la existencia de diversas potestades, y en general de un ordenamiento jurídico, hay que concluir admitiendo también la existencia de una potestad sancionadora o punitiva de la Administración que determina el que en numerosos casos pueda establecer sanciones a ciertos sujetos extraños a la misma (esto es a cualquier ciudadano que haya violado un deber frente a la Administración), o ligados a la Administración por medio de una particular relación, como sucede en el caso del funcionario público (potestad disciplinaria)[46].

La potestad sancionadora, evidentemente, es también un atributo de la soberanía: "si a la administración le fuera negativa esta potestad se incurriría en el peligro que apunta Maurach, es decir, el de renunciar a su propia existencia, pues como bien afirma, "una sociedad que quisiera renunciar al poder punitivo renunciaría a su misma existencia"[47].

12.— Ahora bien, y tal como anteriormente se ha señalado, la potestad tributaria consiste en la facultad de aplicar contribuciones (o establecer exenciones), o sea, como dice Berliri, el poder de sancionar "normas jurídicas de las cuales derive o pueda derivar, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de individuos, la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario"[48]. Es, en suma, la potestad de gravar[49].

General de la República, **Revista de la Facultad de Derecho**, U.C.V., Nº 30, Caracas, 1964, pág. 232.

43 Cfr. A. Berliri, **Principios**..., cit., Vol. I, pág. 183.

44 Cfr. C. M. Giuliani Fourouge, **Derecho Financiero**, cit., Vol. I, págs. 267 y sig.

45 Vid. R. Bielsa, **Derecho Administrativo**, Tomo IV, Buenos Aires, 1956, pág. 456.

46 Cfr.N. Montoro Puerto, **La Infracción Administrativa**, cit., pág. 329.

47 Vid.Maurach, **Tratado de Derecho Penal**, pág. 63, cit. por M. Montoro Puerto, La Infracción..., cit., pág. 329.

48 Vid.A. Berliri, **Principios**..., cit., Tomo I, pág. 168.

49 Cfr.C. M. Giuliani Fonrouge, **Derecho Financiero**, cit., Vol. I, pág. 272.

Ahora bien, en todo caso, la existencia de la potestad tributaria, como tal potestad estatal, y asimismo de la potestad sancionadora, conlleva una serie de consecuencias de suma importancia.

En primer lugar, es necesario señalar que en el ordenamiento constitucional, la potestad tributaria, considerada en abstracto, se funda sustancialmente en preceptos del expresado rango constitucional, que en Venezuela sancionan el deber de todos "a contribuir con los gastos públicos"[50], y el principio de que "el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de la progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida del pueblo"[51]. La expresada potestad constituye entonces una prerrogativa exclusiva del poder legislativo del Estado, y ha de ejercitarse a través de actos que tengan carácter y valor formal de ley[52]. Por ello la Constitución consagra la reserva legal en materia tributaria al señalar que "no podrá cobrarse ningún impuesto u otra contribución que no estén establecidos por ley, ni concederse exenciones ni exoneraciones de los mismos sino en los casos por ella previstos"[53]. Por tanto toda otra regulación o limitación de la potestad tributaria hecha por acto distinto a la ley formal y sin ajustarse a las citadas normas constitucionales no sólo sería inconstitucional sino que atentaría contra la soberanía del Estado.

13.— En segundo lugar, la potestad tributaria, como potestad del Estado y atributo de la soberanía, implica que la misma sea total y radicalmente indisponible.

En efecto como señala Sainz de Bujanda, el principio de legalidad tributaria, recogido en los textos constitucionales, supone que es la ley la que ha de definir y valorar los elementos constitutivos y estructurales de la obligación tributaria y, en primer plano, el hecho imponible del que la obligación nace. En eso consiste "establecer legalmente" los tributos. Consiguientemente no cabe que, sin violación del antedicho principio, pueda la ley confiar la misión de establecer o de modificar tales elementos a la administración ya que por esa vía, podría el legislador ordinario –que se encuentra vinculado por la Constitución– escapar a la misión que el Código político fundamental le atribuye, poniéndola en manos, con unas u otras cortapisas, de los órganos administrativos de *gestión* tributaria[54]. En base a ello pues, el Estado no puede *negociar* su potestad con el fin de permitir a otros sujetos que dicten disposiciones necesarias para instituir, modificar o suprimir

---

50 Artículo 56 de la **Constitución.**

51 Artículo 223 de la **Constitución.**

52 Cfr. F. Sáinz de Bujanda, El Nacimiento de la Obligación Tributaria, en **Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública**, N º 58, 1963, págs. 334, 364, 365; F. Garrido Falla, Tratado..., cit., Tomo I, pág. 349, Nota Nº 29.

53 Artículo 224 de la **Constitución.**

54 Vid. F. Sáinz de Bujanda, **El Nacimiento**.. loe. cit., págs. 364 y 365.

tributos que sean de su competencia[55]. Esto lo aclara Berliri al señalar que "la *indisponibilidad del* poder o potestad de establecimiento del tributo es evidente, en el sentido de que dicho poder constituye una manifestación de la capacidad jurídica del sujeto activo, que se refiere al establecimiento y a la regulación de los tributos. Consiguientemente ni el Estado, ni los Municipios, ni las Provincias, ni los demás entes públicos impositores, pueden *negociar* su poder con el fin de permitir a otros entes que dicten disposiciones necesarias para instituir, modificar o suprimir tributos que sean de la competencia de aquéllos. La razón de dicha indisponibilidad es así en opinión de Berliri, obvia: por no ser la potestad tributaria más que el despliegue de la capacidad jurídica del ente público, dicho poder deriva de leyes de típico contenido público, como son las que atañen al ordenamiento constitucional del Estado, las cuales no pueden, por tanto, ser modificadas más que por el poder legislativo, y jamás por el poder ejecutivo a través de un acto negocial[56].

Por otra parte, y en este mismo sentido, nuestra Suprema Corte ha sostenido que la teoría de que el impuesto no es negociable ni puede ser materia de contrato es cierta y de muy buena doctrina jurídica: "En efecto –ha señalado la Corte– el impuesto en su concepto general y abstracto no puede ser negociado en el sentido de que el Ejecutivo no puede obligarse con un tercero por medio de una cláusula contractual a no imponer impuestos, porque ni este poder, ni ningún otro tienen facultad para ello, no pueden enajenar este derecho del Estado ni comprometer su porvenir"[57]. Por ello García Trevijano habla de que sería absurdo pensar que el Estado enajenara la potestad tributaria[58]; y en todo caso, la indisponibilidad implica no sólo la inalienabilidad sino también la intrasmisibilidad, la irrenunciabilidad y la imprescriptibilidad[59].

En este sentido la Procuraduría General de la República también ha sido terminante: "Conforme a los más elementales principios de Derecho Constitucional, atributo esencial de la soberanía es, entre otros, el derecho indeclinable de imponer; por consiguiente, renunciar, así sea parcialmente o temporalmente, a ese derecho, a esa potestad, equivale, implícitamente, a renunciar al ejercicio de ese atributo de la soberanía. Por ello, la doctrina constitucional, administrativa y fiscal, así como la jurisprudencia más autorizada sobre la materia, están conformes en considerar que el poder de imposición no puede ser jamás objeto de

---

55 Cfr. F. Sáinz de Bujanda, **El Nacimiento**..., loe. cit., pág. 360.

56 Cit. por F. Sáinz de Bujanda, **Hacienda y Derecho**, Vol. IV, Madrid 1966, págs. 164 y 165.

57 Vid. Sentencia de 10 de Marzo de 1941 en **Memoria de 1942**, Tomo I, pág. 387 y en Allan R. Brewer-C., Los Contratos Administrativos en la Jurisprudencia Administrativa Venezolana. **Revista de la Facultad de Derecho**, U. C. V., Nº 26, 1963, págs. 142 y 143.

58 Vid. J. A. García-Trevijano Fos, **Tratado** ..., cit., Tomo I, pág. 488.

59 Cfr. M. S. Giannini, Lezioni..., pág. 268, cit. por F. Garrido Falla, Tratado..., cit., Tomo I, pág. 349, Nota 29; G. Zanobini, Curso..., cit., Tomo I, pág. 229; A. Berliri, **Principios**, cit., pág. 170; C. M. Giuliani Fonrouge, **Derecho Financiero**, cit, Vol. I, págs. 274 y 275.

contratación. Esta sola consideración sería suficiente para que los tribunales de justicia pronunciaran la nulidad de semejante estipulación contractual"[60].

Toda esta doctrina, por otra parte, ha sido acogida en forma expresa por los proyectistas de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, al establecer en el Proyecto dos normas del tenor siguiente:

Artículo 98. "Los impuestos, tasas y otras contribuciones nacionales causados son irrenunciables, salvo que el Congreso, en casos especiales, autorice lo contrario, y sin perjuicio de lo previsto en los artículos 100 (exoneraciones) y 118" (remisiones).

Artículo 99. "El poder de imposición del Estado no puede ser materia de contratación".

En relación a estas normas proyectadas, la Exposición de Motivos del Proyecto señala lo siguiente: "Especial importancia ha atribuido la Comisión a los principios contenidos en los artículos 98 y 99 del Proyecto, relativos ambos, bajo diversos aspectos, a la inalienabilidad del poder de imposición del Estado. Por el primero (artículo 98), se establece la *"irrenunciabilidad"* de los impuestos causados, dejando sólo a salvo la facultad del Congreso para que en determinados casos autorice lo contrario y la doble facultad del Poder Ejecutivo de exonerar de impuestos (artículo 100) y de conceder su remisión en casos sumamente limitados y de especial consideración (artículo 118). Por el segundo (artículo 99), se deja claramente establecida la "inalienabilidad" del propio poder de imposición del Estado. *Aunque la Comisión reconoce que esta noción está implícita en el ordenamiento jurídico de todo Estado Soberano, pues que atributo esencial de la soberanía es, precisamente, el ejercicio de tal poder,* ha considerado, sin embargo, conveniente su consagración expresa como razonable freno a los numerosos y hasta tradicionales vicios que en la práctica se han introducido en nuestro Derecho Fiscal. El Poder Ejecutivo, al ejercer la facultad de exoneración, ha comprometido en no pocas oportunidades, contractualmente, el ejercicio de dicho poder. La Comisión estima, por lo tanto, que la concesión de exoneraciones o el establecimiento de un régimen tributario especial, bien en beneficio de determinadas actividades o de determinados contribuyentes, en aquellos casos en que la Constitución y las leyes lo autoricen, *sólo podrá ser obra del Poder Ejecutivo unilateralmente, de acuerdo con la suma de sus propias atribuciones,* sobre la materia; pero, en ningún caso y por ningún respecto, materia de contratación"[61].

---

60 Vid. Dictamen de la Procuraduría de 4 de septiembre de 1958 en Allan R. Brewer-C., Los Contratos de la Administración en la Doctrina de la Procuraduría General de la República, **Revista de la Facultad de Derecho,** U.C.V., Nº 30, 1964, pág. 232.

61 Vid. en **Exposición de Motivos y Proyecto de Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional**, Publicaciones del Ministerio de Justicia, Caracas, 1964, págs. 20 y 21.

III. LA COMPETENCIA TRIBUTARIA DE INSPECCIÓN Y LIQUIDACIÓN Y SU INDISPONIBILIDAD

14.— Ahora bien, de lo anteriormente señalado se induce asimismo, que paralelamente al poder tributario abstracto está la facultad de ejercitarlo en el plano material, a lo cual denomina Henzel competencia tributaria[62].

En este sentido habla Alessi, citado por Sáinz de Bujanda de poder tributario primario (potestad tributaria) y poder tributario complementario (competencia tributaria). En efecto, este autor habla de que "la potestad o poder tributario puede ser considerada bajo dos planos jurídicos distintos, respecto a cada uno de los cuales da lugar a instituciones y situaciones diversas. Ante todo, puede ser considerado en un plano *abstracto,* con relación a una colectividad de sujetos indeterminados, respecto a los cuales aquél se ejercita; ahora bien, dado que en esta perspectiva abstracta "exacción coactiva" significa simplemente "institución abstracta de una contribución coactiva", el desarrollo del poder tributario significa tan sólo, así considerado, emanación de normas jurídicas que sirven de base a la institución de las diversas contribuciones coactivas. Contemplado en esta forma abstracta, puede hablarse de poder tributario *primario,* frente al *complementario,* del que seguidamente vamos a ocuparnos. El poder tributario –agrega Sáinz de Bujanda– puede ser también considerado en un plano concreto, con relación a miembros determinados, singulares, de la colectividad: desde ésta perspectiva, "exacción Coactiva" significa propiamente "contribución concreta", por hallarnos en presencia de una aplicación concreta de la norma que establece la contribución en abstracto. En este ámbito, la potestad tributaria se desarrolla, no con *carácter normativo* –como la anterior–, sino como actividad de *carácter administrativo* dirigida a conseguir, mediante la actuación concreta del abstracto mandato normativo, el paso material de la cuota de riqueza privada a la que el precepto legislativo se refiere. Por ello, señalamos que se trata de una potestad o poder *complementario* (competencia tributaria) del poder primario antes aludido"[63].

En este mismo sentido, algunos autores han juzgado pertinente distinguir, en el plano teórico, el ejercicio de un poder tributario abstracto y el despliegue de una potestad tributaria concreta (competencia tributaria). El primero se define, como lo hemos hecho, como la facultad de dictar normas jurídicas de establecimiento de tributos; el segundo, como conjunto de facultades y prerrogativas que permita al ente público impositor, a través del despliegue de una actividad administrativa de liquidación y de recaudación de impuestos, dar efectividad a los créditos que surgen a su favor de la ley, esto es, percibir las sumas debidas por los contribuyentes[64].

---

62 Vid. Ensel, **Diritto Tributario**, pág. 27, cit. por C. M. Giuliani Fonrouge, **Derecho Financiero**, cit. Tomo I, pág. 272.

63 Cit., por F. Sáinz de Bujanda, **El Nacimiento de la Obligación Tributaria**, loe. cit., pág. 335.

64 Crf. F. Sáinz de Bujanda, **Hacienda y Derecho**, Vol. IV, cit., págs. 163 y 164.

Ahora bien, utilizando la tesis de Sáinz de Bujanda, podría decirse que la relación jurídica tributaria (la obligación del contribuyente y el crédito tributario que han nacido con la realización del hecho imponible) se determina o declara generalmente por el ejercicio de la potestad tributaria complementaria o competencia tributaria. Por ello, esta actividad se caracteriza por ser meramente gestora: no se dirige a imponer el tributo –que ya ha sido impuesto y regulado por la ley– sino a liquidarlo[65]. Por su parte, Giannini, en torno a ello ha expuesto claramente lo siguiente: "La ley al asociar el nacimiento y la cuantía de la deuda impositiva a las circunstancias en que se produzca una determinada situación de hecho, no puede enunciar más que de un modo abstracto los presupuestos del tributo y los criterios para su determinación. Por lo tanto, para establecer en concreto, si una deuda impositiva ha surgido, y cuál es su importe, es necesario comprobar, cada vez, si los expresados presupuestos han tenido lugar, fijar su precisa naturaleza y entidad y valorar los restantes elementos preestablecidos para determinar la medida de la obligación". Así, agrega el mismo autor, "La liquidación del impuesto, en sentido amplio, consiste, precisamente, en el acto o en la serie de actos necesarios para la comprobación y la valoración de los diversos *elementos constitutivos* de la deuda impositiva (presupuesto material y personal, base imponible), con la consiguiente aplicación del tipo de gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente[66]. En esto consiste el ejercicio de la competencia tributaria.

15.— Por otra parte, en esta competencia tributaria por lo que ahora nos interesa, puede distinguirse una duplicación de funciones: existe, de un lado, una actividad sustancial y final, y, de otro, una actividad meramente instrumental. De tal suerte, que es posible concebir, en correspondencia a esa distinción, una competencia tributaria principal, esencial y sustancial de imposición, a través de la cual se obtiene, en *concreto, de modo directo e inmediato,* respecto a determinados sujetos, *la actuación de la obligación tributaria* abstractamente impuesta por la norma tributaria, junto a una pluralidad de competencias instrumentales, dirigidas a un mejor ejercicio de la primera, y que deben, por tanto, reputarse accesorias e instrumentales respecto a esta última (por ejemplo: competencia para realizar investigaciones, de interrogar a los ciudadanos, de examinar libros de contabilidad, etc.). Estas últimas competencias señala Sáinz de Bujanda, "se encuentran necesariamente coordinadas y preordenadas a la actuación de la potestad sustancial y principal"[67].

16.— Por otra parte, el ejercicio concreto de la potestad tributaria, es decir, la competencia tributaria (poder tributario complementario según la terminología de Alessi) es un atributo exclusivo del poder de actuación unilateral del Ejecutivo (administración tributaria), pero con la esencial característica de ser absoluta-

---

65 Cfr. F. Sáinz de Bujanda, **Hacienda y Derecho**, Vol. IV, cit., pág. 19.

66 Cit. por F. Sáinz de Bujanda**, Hacienda y Derecho**, Vol. IV, cit., pág. 38 y 39.

67 Vid. F. Sáinz de Bujanda, **Hacienda y Derecho**, Vol. IV, cit., págs. 132 y 133.

mente *vinculada* o *reglada*[68]; la discrecionalidad aparece aquí como fenómeno enteramente marginal y sólo se da en el área de las actividades que tienen carácter accesorio o instrumental respecto a la actividad que constituye el desarrollo efectivo de la potestad tributaria (por ejemplo: en las actuaciones de vigilancia, de control y otras similares). Este carácter vinculado –señala acertadamente Sáinz de Bujanda–, se debe al hecho de que en el acto normativo (a través del que se desarrolla el poder tributario en el plano abstracto) se encuentra ya la previsión abstracta y, por tanto, la creación, siquiera sea en dicho plano abstracto, de una obligación tributaria a cargo de todos cuantos lleguen a encontrarse con un determinado presupuesto de hecho en una cierta relación igualmente hipotetizada por el legislador (la *norma impone,* en abstracto, a todas esas personas, la contribución coactiva, no se limita a conceder la *potestad de imponer* a la autoridad tributaria); la concreción de la obligación tributaria, y, por tanto, su *constitución en concreto* a cargo de sujetos determinados, se produce, por tanto, desde el instante en que cobra existencia el presupuesto de hecho y la relación de éste con el sujeto concreto de que se trate [69].

En todo caso, por ser una actividad esencialmente vinculada[70] y por tanto no discrecional, la Administración no es libre de ejercerla, sino que está obligada a ello, tiene el *deber jurídico* de su ejercicio, pues su realización persigue un objetivo público: obtener la exacción coactiva de riqueza[71]. Así, claramente se ha sostenido también que "la actividad impositiva se desarrolla en virtud de un deber, no de una facultad", por lo que sí "la Administración ha de cumplir la ley fiscal, no puede elegir entre exaccionar o no los tributos"[72].

En esta forma, esta competencia tributaria de la autoridad administrativa, como actuación completa y esencialmente vinculada, se rige por todas las normas generales sobre la competencia administrativa: en primer lugar, las normas que fijan la competencia no pueden ser alteradas por quienes están llamados a ejercer los poderes que ellas acuerdan, ya que su cumplimiento es una obligación y no

---

68 Cfr. F. Contreras Quintero, Breve Estudio Comparativo de la Tramitación Administrativa y del Régimen de Impugnación de Reparos..., loe. cit., pág. 38. F. Sáinz de Bujanda, **Hacienda y Derecho**, Vol. IV, cit., pág. 132.

69 Vid. F. Sáinz de Bujanda, El Nacimiento..., loe. cit., pág. 335; F. Sáinz de Bujanda, **Hacienda y Derecho**, Vol. IV, cit., pág. 131.

70 Cfr. J. A. García-Trevijano Fos, Al señalar que "la obligación impositiva es ex lege y sólo actúa la Administración "acertando la que existe en la realidad", cit. por F. Sáinz de Bujanda, **Hacienda y Derecho**, Vol. IV, cit. pág. 237.

71 Cfr. F. Sáinz de Bujanda, **Hacienda y Derecho**, Vol. IV, cit., pág. 129; Cfr. Asimismo. O. Mayer, **Derecho Administrativo Alemán**, Vol. II, Buenos Aires 1950, pág. 256, donde establece que "al obligar a los contribuyentes, la ley obliga al mismo tiempo al Poder Ejecutivo a realizar esta obligación".

72 Vid. C. Albiñana Ga. Quintana, **Responsabilidades Patrimoniales Tributarias**, Madrid, 1951, págs. 92 y 93.

una facultad[73] siempre que el interés público lo exija, en estos supuestos, la realización de un *objetivo* público: obtener la exacción coactiva de riqueza[74]. En este sentido insiste Sáinz de Bujanda que "la autoridad financiera no tiene una mera facultad para exigir el impuesto si lo estima pertinente, cuando el hecho imponible se produzca, sino que *debe exigirlo"*[75].

Por otra parte, la administración tributaria sólo puede actuar en la zona que le fija el derecho objetivo, debiendo fundarse siempre en textos expresos[76]. En tercer lugar, las reglas de competencia en el Derecho Público –administrativo o financiero– son siempre de orden público, y en consecuencia, no admiten renuncia ni modificación por los interesados[77].

Por tanto, la falta de ejercicio de la competencia tributaria acarrea responsabilidad para los funcionarios que dejen de ejercerla. Así, por ejemplo, la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional establece expresamente que los empleados administradores y liquidadores de rentas nacionales responden de los derechos causados a cargo de los contribuyentes o deudores y que no hayan sido liquidados; y de los perjuicios causados al Fisco, que provengan de negligencia o impericia, en los actos de reconocimiento y aforo o de la falta de cumplimiento de las reglas establecidas para dichos actos[78].

17.— En todo caso, y ello es evidente de lo anteriormente expuesto y del carácter obligatorio y vinculado de la competencia tributaria, ésta al igual que la potestad tributaria abstracta, también es esencialmente indisponible. Los órganos ejecutivos, hemos dicho, no podrían renunciar, ni parcial ni temporalmente a ejercer su competencia tributaria pues ésta no es de libre ejercicio, sino de ejercicio obligatorio para la Administración. Por ello, contractualmente no podría admitirse una renuncia al ejercicio de la competencia administrativa, por ser violatoria no sólo del artículo 6º del Código Civil sino de los más elementales principios de derecho público –constitucional, administrativo y fiscal–.

En este sentido Guicciardi aclara acertadamente que "las controversias relativas a los derechos generales del Estado deben considerarse *intransigibles* ya que para ellas, las condiciones de existencia y el contenido de la relación entre

---

73 Cfr. E. Sayagués Laso, **Tratado de Derecho Administrativo**, Tomo I, Montevideo, 1953, pág. 192; G. Jéze, **Principios Generales del Derecho Administrativo**, Tomo III, Buenos Aires, 1949, pág. 189.

74 Cfr. F. Sáinz de Bujanda, **El Nacimiento**..., loe. cit., pág. 334.

75 Vid. F. Sáinz de Bujanda, **Hacienda y Derecho**, Vol. IV, cit., pág. 278.

76 Cfr. Juan Colombo Campbell, **La Competencia**, Santiago de Chile, 1959, pág. 183.

77 Cfr. Juan Colombo Campbell, **La Competencia**, cit. págs. 182 y 183; Dictamen de la Procuraduría de la Nación de 24 de Noviembre de 1955, en **Informe de la Procuraduría de la Nación al Congreso 1956,** pág. 72; Dictamen de la Procuraduría de la Nación de 4 de Septiembre de 1958 en **Informe de la Procuraduría de la Nación al Congreso 1957-1958,** pág. 273; Dicta**men de la Procuraduría de la Nación de 13 de noviembre de 1959 en Informe de la Procuraduría de la Nación al Congreso 1959,** pág. 496.

78 Artículo 142, ordinales 1 y 2.

administración y ciudadano están fijadas en la ley y están por lo tanto sustraídas de la voluntad de ambas partes"[79].

En este sentido, la misma Procuraduría de la Nación ha sostenido la indisponibilidad contractual de competencias fiscales. En efecto, en materia de crédito público ha sostenido que por vía contractual el Estado no puede limitarse la competencia para contratar empréstitos, en esta forma:

> "En las leyes que definen las atribuciones y facultades del Poder Ejecutivo Nacional en materia presupuestaria y de crédito público, no existe autorización alguna en cuya virtud pueda el poder administrador limitarse, por vía contractual, la facultad de contratar empréstitos públicos internos o de efectuar gastos públicos. Además, si, como antes se expuso, la contratación sobre el poder de imposición atenta contra la soberanía del Estado y compromete la majestad y dignidad de la República, cuyo resguardo la nación venezolana proclama en el artículo 19 de la Constitución Nacional como razón primordial de su existencia, lo mismo sucedería con la contratación por el Estado sobre su propia facultad de realizar gastos públicos y de procurarse arbitrios fiscales por los medios que las leyes ponen a su disposición"[80].

18.— Por otra parte debe señalarse que todo lo expuesto sobre la indisponibilidad del ejercicio concreto de la potestad tributaria (competencia tributaria) es aplicable asimismo a la potestad sancionadora: El Estado no puede renunciar a la misma ni la Administración puede renunciar a ejercerla frente a la infracción que la genera. En abstracto es irrenunciable también esta potestad, por lo que no podría el Ejecutivo negociar la potestad sancionadora, renunciando a ejercerla en general o en determinados casos y supuestos, parcial o temporalmente, sin atentar contra su propia soberanía y renunciar a su propia existencia[81].

19.— Ahora bien, en base a lo anteriormente expuesto sobre la competencia tributaria y su indisponibilidad dado su carácter obligatorio y vinculado, es necesario señalar que no podría el Ejecutivo Nacional en un contrato de transacción celebrado con un contribuyente, transar sobre el ejercicio de dicha competencia, y renunciar por ejemplo, a estimar de oficio las rentas gravables a los efectos de la liquidación respectiva.

En efecto, sobre la naturaleza de la estimación de oficio, la Procuraduría General de la República ha establecido lo siguiente: La obligación de declarar que tiene el contribuyente, es una obligación de hacer y de ineludible cumplimiento. "Permite una mejor fiscalización y constituye para el obligado eficaz elemento probatorio contra las pretensiones de la Administración; de allí la importancia

---

79 Vid. E. Guicciardi, La Giustizia Amministrativa, cit. pág. 371.

80 Vid. Dictamen de la Procuraduría General de la República de 4 de Septiembre de 1957, en Allan R. Brewer-C., Los Contratos de la Administración en **Revista de la Facultad de Derecho**, U. C. V., Nº 31, 1965, pág. 294.

81 Cfr. Montoro Puerto, **La Infracción Administrativa**, cit. pág. 329.

que se le atribuye, y su inexistencia autorizada plenamente para "calificar, determinar o estimar de oficio" los enriquecimientos de los contribuyentes, cuando éstos no "declare(n) o no comprobare(n) satisfactoriamente" sus beneficios, "o cuando se presumiere con fundados indicios que la declaración en cualquiera de sus partes, no es fiel exponente de (su) capacidad tributaria". De manera que el incumplimiento de esa obligación de hacer, *implica para el Fisco un grave perjuicio,* pues le priva de una fuente de información y control más o menos precisa. Para cubrir *la emergencia se han creado entonces los otros medios de determinación* ya comentados, de los que no se excluye la participación directa o mediata de terceros que tengan o hayan tenido con el contribuyente tratos jurídicos y económicos"[82]. Por tanto, la estimación de oficio es supletoria y la administración debe acudir a ella cuando los contribuyentes no declaren o comprueben satisfactoriamente sus beneficios, o cuando se presuma, con fundados indicios, que la declaración, en cualquiera de sus partes, no es fiel exponente de su capacidad tributaria. Por ello es por lo que la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional declara responsables a los Administradores y Liquidadores de rentas nacionales por las liquidaciones hechas por cuota menor que la causada (y que por tanto no sean correlativas a la capacidad tributaria del contribuyente) y en general, por los derechos causados a cargo de contribuyentes y que no hayan sido liquidados[83]; y sólo quedan liberados de dicha responsabilidad "cuando los derechos sean causados sin que el empleado respectivo tenga noticia de ello, y la falta de liquidación no provenga de su omisión, negligencia o error inexcusable"[84]. Esta responsabilidad entonces, no es sino una consecuencia directa del carácter obligatorio del ejercicio de la competencia tributaria, concretamente de los actos de liquidación, incluyendo aquéllos que se deriven de estimaciones de oficio y que no pueden dejar de realizarse cuando se den los supuestos legales para que procedan supletoriamente. La omisión de la estimación de oficio, formulación de reparos y subsiguiente liquidación hace responsable a los funcionarios de hacienda respectivos (administradores y liquidadores de rentas nacionales) por las cantidades no liquidadas, en los términos señalados y que determina la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional.

En base a ello, el Ejecutivo Nacional no puede renunciar a aplicar por ejemplo la Ley de Impuesto sobre la Renta pues la Ley es de aplicación obligatoria por la Administración, y no de aplicación facultativa; como tampoco puede declarar extinguidos los derechos que pueda tener como resultado de estimaciones de oficio, pues los funcionarios de hacienda están obligados a realizarlas y liquidar los impuestos causados que de ellas resulten y que no habían sido liquidadas, obligatoriamente, en los supuestos establecidos en la Ley. De lo contrario son responsables por ello. En esta misma forma, esa renuncia a formular reparos derivados

---

82 Dictamen de la Procuraduría General de la República de 3 de Agosto de 1964 en **Doctrina de la Procuraduría General de la República 1964**, pág. 128.

83 Artículo 142, ordinal 1º.

84 Artículo 142, ordinal 1º de la señalada Ley.

de estimaciones de oficio, no sólo puede hacerse en relación con la competencia tributaria de la Administración, sino que en todo caso no podría abarcar las facultades –obligatorias también– de formular reparos, de la Contraloría General de la República, en los casos que determina la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional como deber –y no sólo como atribución– de la Sala de Examen[85] pues también corresponde a este Organismo revisar si las liquidaciones han sido legalmente hechas y si han sido liquidados y pagados todos los impuestos causados cualquiera que sea el origen o modo de información por el cual lleguen a su conocimiento faltas relativas a liquidación o cobro de impuestos[86] y en su caso, formular a su vez los reparos a las cuentas de los funcionarios que revisen[87].

20.— Por otra parte tampoco podría válidamente renunciar la administración a ejercer su competencia sancionadora por vía de transacción pues también su ejercicio es obligatorio.

Siendo disposiciones imperativas para los órganos del Estado las que determinan los casos en que se debe el impuesto, las personas obligadas, su cuantía, los modos y forma en que el propio impuesto debe ser liquidado y recaudado, es evidente que también son imperativas las normas que prevén las sanciones que ha de aplicar la Administración en los supuestos de infracción tributaria, es decir, de "vulneración de las obligaciones nacidas de la relación jurídica impositiva"[88].

En esta forma, tampoco podría el Ejecutivo renunciar a ejercer su competencia sancionadora de aplicar las multas a que hubiere lugar en los casos de infracciones tributarias. De ahí que la Sala de Examen de la Contraloría General de la República deba verificar las cuentas de los administradores de rentas revisando no sólo si las liquidaciones han sido legalmente hechas sino también si han sido aplicadas las penas a todas las contravenciones comprobadas[89]; que se hagan responsables a los Inspectores de Hacienda por las irregularidades de las oficinas fiscales, que causen perjuicio al Tesoro Nacional, no solamente en el caso de que por negligencia, impericia o imprudencia no hubieren observado tales faltas, sino también cuando habiéndolas observado no las hayan notificado oportunamente al respectivo Ministerio y a la Contraloría[90]; y que se haga responsable a los Fiscales de Hacienda de los perjuicios que se causen al Fisco por no haber procedido a perseguir las contravenciones de las cuales tuvieren conocimiento o cuando la circunstancia de ignorar una contravención o no perseguirla se debiere a negligencia del Fiscal[91].

---

85 Artículo 168 y 419 de la **Ley Orgánica de la Hacienda Pública nacional.**

86 Artículo 168, ordinal 4º letras f y g.

87 Artículo 168, ordinal 6 de la **Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional.**

88 Vid. F. Sáinz de Bujanda, **Hacienda y Derecho**, Vol. II, Madrid, 1962; pág. 207.

89 Artículo168, ordinales 3 y 4, letra f.

90 Artículo 146 de la **Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional**.

91 Artículo147, ordinal 2º de la **Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional.**

21.— Por tanto, y en definitiva, en nuestro criterio no podría válidamente celebrarse una transacción que implique una renuncia al ejercicio de la competencia tributaria y sancionadora, que es obligatoria para la Administración y de orden público:

A) Porque en todo caso, quedaría incólume la responsabilidad de los funcionarios de hacienda por las omisiones en las liquidaciones, estimaciones de oficios y reparos;

B) Porque también, en todo caso, quedarían incólumes las atribuciones y deberes legales de la Contraloría General de la República, como órgano auxiliar del Congreso, de formular los reparos correspondientes también bajo la responsabilidad legal de sus funcionarios; y

C) Porque podría asimismo darse el supuesto de que un particular denunciara como derecho oculto, conforme al procedimiento previsto en la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, las cantidades causadas y no pagadas.

IV. LA COMPETENCIA TRIBUTARIA DE COBRO Y RECAUDACIÓN DE TRIBUTOS Y SU INDISPONIBILIDAD.

22.— Pero la actividad tributaria del Estado, como hemos dicho, no se agota con el establecimiento de las normas legales sobre tributos ni con el ejercicio de la competencia tributaria destinada a determinar o declarar en concreto la relación jurídico-impositiva con todas sus consecuencias, sino que también fundamentalmente implica el ejercicio de la competencia tributaria tendiente a hacer efectivo el crédito fiscal (recaudación) que se determinó en el acto liquidatorio.

Este aspecto de la competencia tributaria, al igual que la comentada anteriormente, es también de ejercicio obligatorio y vinculado –no discrecional– por parte de la administración, por lo que todos los principios antes enunciados le son enteramente aplicables aquí.

En efecto, tal como acertadamente ha señalado Sáinz de Bujanda, "los intereses comunitarios son únicamente gestionados por la Administración, y ésta ha de acomodar su actuación a los mandatos de la Ley. No puede la administración, que está vinculada por la Ley en la órbita tributaria, acordar libremente con el contribuyente cuánto, ni cómo, *ni cuándo* ha de pagarse el impuesto: todos esos aspectos, en un ordenamiento jurídico en el que rija el principio constitucional de legalidad tributaria, han de ser establecidos –y así ocurre, efectivamente– *por normas de acatamiento necesario,* que excluyen –o deben excluir– *las fórmulas contractualistas sobre tales materias",* concluyendo que compete a la administración "la recaudación de tales impuestos con sujeción a las normas legales y, por tal razón, no podrá *disponer* de los créditos correspondientes. Esa disposición sólo podrá producirse por la vía legislativa, por ser al órgano legislativo al que constitucionalmente corresponde definir la voluntad del ente público sobre la expresada materia, lo que justifica que en todos los ordenamientos en los que rige el

principio de la legalidad tributaria (entre ellos Venezuela ARBC) existan normas según las cuales no podrán concederse moratorias, amnistías ni reducciones de contribuciones –o lo que es lo mismo, no podrá *disponerse* de los créditos fiscales– más que por medio de leyes"[92].

En estos casos, en efecto, se trata también de una actividad a la que escapa cualquier tipo de *valoración* que no tenga carácter meramente técnico, *lo que excluye la posibilidad de cualquier discrecionalidad* verdadera y propia, tanto en lo que se refiere a la *percepción* coactiva de la exacción a cargo de sujetos concretos y determinados, como en lo que atañe a la *cuantía* de aquélla[93]. En definitiva, "la autoridad financiera *no tiene una nueva facultad para exigir el impuesto* si lo estima pertinente, cuando el hecho imponible se produzca, sino que *debe exigirlo,* ya que la norma no sólo vela obligaciones de pago para el contribuyente, *sino también deberes recaudatorios para el Fisco"*[94].

De acuerdo a lo expuesto entonces, y siendo obligatorio para la administración el exigir o cobrar los impuestos causados y determinados por los actos de liquidación, no puede concederse beneficios a determinados contribuyentes sobre su deuda, sin que exista norma legal que lo autorice. En este sentido, López Freyle señala que "los funcionarios públicos, por muy alta que sea su jerarquía, no poseen ese poder discrecional de redimir deudas ya sea en forma expresa de manera indirecta cuando conceden rebajas a espalda de la ley, es decir, sin que haya una norma que sustente el fundamento jurídico, ya que en materia tributaria los funcionarios no tienen atribuciones para hacer graciosas concesiones"[95]. De ahí que Planiol y Ripert establezcan con claridad meridiana que "el cobro de los impuestos, que interesa al orden público, no puede dar lugar a ninguna transacción válida"[96].

23.— Estos principios generales han sido recogidos y aceptados por nuestro ordenamiento jurídico, de ahí que el artículo 50 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional señale expresamente que "el producto de las rentas nacionales debe ser enterado directamente por el deudor o contribuyente en la Oficina del Tesoro Nacional encargada de la recepción de fondos y en virtud de liquidación autorizada por un funcionario competente"; y establezca responsabilidad de los Administradores y Liquidadores de rentas nacionales "por las cantidades liqui-

---

92 Vid. F. Sáinz de Bujanda, **Hacienda y Derecho**, Vol. IV, cit., págs. 90 y 91.

93 Cfr. F. Sáinz de Bujanda, **Hacienda y Derecho,** Vol. IV, cit., pág. 132.

94 Vid. F. Sáinz de Bujanda, **Hacienda y Derecho,** Vol. IV, cit., pág. 278 (subrayado ARBC); Cfr. Isaac López Freyle, **Principios de Derecho Tributario**, Bogotá, 1962, pág. 83, donde establece que "no es un derecho del Estado percibir impuestos, porque no es potestativo para él hacerlo, es obligatorio. Establecido por la ley un impuesto, el Fisco debe cobrarlo porque la ley Tributaria obliga tanto al particular como al Estado; Cfr. asimismo O. Mayer, **Derecho Administrativo Alemán**, cit., Vol. II, pág. 252.

95 Vid. Isaac López Freyle, **Principios de Derecho Tributario**, cit. pág. 84.

96 Vid. Planiol y Ripert, **Derecho Civil Francés**, Vol. 11, La Habana, 1946, pág. 936.

dadas que no hayan ingresado al Tesoro" pudiendo liberarse de dicha responsabilidad sólo "cuando el empleado haya gestionado el cobro por todos los medios legales o cuando hubiere obtenido del contribuyente o deudor las garantías que la ley ha previsto"[97]. Corresponde asimismo a la Contraloría General de la República examinar si han sido liquidados y pagados todos los impuestos causados para formular los reparos correspondientes[98].

Ahora bien, un sólo grupo de excepciones admite nuestro derecho positivo al principio de que "el producto de las rentas debe ser enterado directamente por el deudor o contribuyentes en la oficina del Tesoro Nacional"[99], lo que está obligada la Administración a gestionar, y son los previstos en el artículo 49 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional según mención del mismo artículo 50 *ejusdem.*

Dicho artículo 49 establece entonces lo siguiente:

> "Pueden sacarse a remate público o contratarse con particulares, a juicio del Ejecutivo Nacional, las deudas atrasadas provenientes de cualquier renta que hayan pasado a figurar como saldos de años anteriores. En estos casos, el rematador o cesionario gozará, para el cobro, de los mismos privilegios que la Ley acuerda al Fisco Nacional, al cual quedará subrogado".
>
> "Respecto a dichas *deudas* podrá también el Ejecutivo Nacional celebrar arreglos o *transacciones* con los deudores, así como conceder su remisión, rebaja o bonificación de las mismas o de sus intereses, o plazos para su pago, cuando a su juicio fueren conducentes tales concesiones".
>
> "No podrán llevarse a efecto cesiones, remisiones, rebajas o *transacciones* de cualquier género en lo concerniente a este artículo, sino cuando después de consultados el Contralor de la Nación y el Procurador de la Nación, estos funcionarios hayan informado por escrito, indicando la circunstancia de lo que se pretende" (Subrayados ARBC).

Esta norma tal como lo ha enseñado la Procuraduría General de la República consagra facilidades que "son de carácter extraordinario, excepcional y, por tanto, de interpretación restrictiva"[100]. "De ahí que los arreglos o *transacciones* con los deudores de impuestos –agrega la Procuraduría–, que hayan pasado a figurar como saldos de años anteriores, así como la remisión, rebaja o bonificación de los mismos o de sus intereses, o plazos para su pago, son modalidades condicionadas *a la concurrencia de circunstancias extraordinarias que,* a juicio del Ejecutivo Nacional, hagan "conducentes tales concesiones", como lo establece la

---

97 Artículo 142, ordinal 3º de la **Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional.**

98 Artículo 168, ordinal 4, letra g y ordinal 6 de la **Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional.**

99 Artículo 50 de la **Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional.**

100 Vid. Dictamen de la Procuraduría de la Nación del 17 de Enero de 1959 en **Informe de la Procuraduría de la Nación al Congreso 1959**, pág. 495.

citada disposición legal"[101]. A ello ha agregado la misma Procuraduría que "si se advierte en el origen, finalidades y evolución de la citada disposición, es forzoso concluir que *las facultades contenidas en ella no pueden erigirse en ningún caso, en modos regulares de extinción de las obligaciones fiscales, pues que ellas sólo propenden al saneamiento, administrativamente, de la Contabilidad Fiscal para despejarla de "deudas muertas",* o cuando más, a una equitativa y ponderada adecuación del rigor propio de la Ley Tributaria a las circunstancias especiales y personales de sus destinatarios, derivadas de su estado económico y, particularmente, de su insolvencia"[102]. De ahí que, como se dijo al inicio de este memorándum, el artículo 7 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional sea una norma de estricto derecho adjetivo (procedimental) –y no de derecho sustantivo– que complementa el artículo 49 de la misma Ley, al exigir el cumplimiento de determinadas autorizaciones previas, para las transacciones que se lleven a cabo en causas fiscales distintas, por supuesto, a las que se refieran a "deudas atrasadas provenientes de cualquier renta que hayan pasado a figurar como saldos de años anteriores".

En cuanto a las multas, algunas leyes especiales establecen la posibilidad para el Ejecutivo de eximir al contribuyente de su pago, o rebajar su monto, por vía de gracia, cuando concurran circunstancias que demuestren falta de intención dolosa en el contribuyente[103].

24.— Ahora bien, en todos estos supuestos, queda claro que no se trata de la revocación del acto administrativo de liquidación, sino de la atenuación de sus efectos por vía de concesión graciosa, excepcional, especialmente autorizada por la Ley. El acto administrativo queda firme y válido pues como se ha dicho, "en materia tributaria por ser, precisamente, su gestión eminentemente reglada –no discrecional–, la administración pública tiene el poder de revisar sus propios actos y de anularlos, en su consecuencia, *sólo por* razones de ilegalidad, nunca de oportunidad o conveniencia –mérito–"[104].

En efecto, en los casos de concesión de gracia respecto a multas por ejemplo, lo que en nuestro criterio es aplicable para todos los supuestos a que se refiere el artículo ya citado, incluyendo las transacciones ahí contempladas, "el Ministro al conceder la gracia *no revoca* el acto administrativo que sigue vigente, sino que *atenúa sus efectos,* rebajando o eximiendo del pago de una multa si es el caso"[105].

---

101 Vid. Dictamen de la Procuraduría de la Nación de 23 de Febrero de 1960 en **Informe de la Procuraduría de la Nación al Congreso 1960**, pág. 372.

102 Vid. Dictamen de la Procuraduría de la Nación de 27 de junio de 1956 en **Informe de la Procuraduría de la Nación al Congreso 1957**, pág. 154.

103 Artículo 115 de la **Ley de Impuesto sobre la Renta de 16 de Diciembre de 1966**.

104 Vid. F. Contreras Q., **Breve estudio comparativo de la tramitación administrativa y del régimen de impugnación de Reparos**..., loe. cit., pág. 38.

105 Vid. Allan Randolph Brewer -C., **Las Instituciones Fundamentales del Derecho Administrativo**..., cit., págs. 278 y 279.

De ahí que la gracia y los beneficios del artículo 49 de la Ley Orgánica puedan solicitarse aún frente a actos definitivos y firmes, y aun cuando estén bajo la jurisdicción de los órganos jurisdiccionales del Estado.

Ello por otra parte, y refiriéndonos concretamente a las transacciones, se evidencia del principio de la intransigibilidad de la legalidad o no de un acto administrativo que se ha utilizado en la primera parte de este memorándum.

En efecto, los actos de liquidación fiscal y de formulación de reparos son actos administrativos fiscales y como tales, se rigen por todos los principios generales de los mismos. Especialmente rige para ellos, como se ha visto en la primera parte de este memorándum, su carácter vinculado o de emanación obligatoria, y por tanto, el que no puedan ser revocados discrecionalmente –por motivos de oportunidad y conveniencia– sino sólo por ilegalidad.

En este sentido Florencio Contreras Q., ha señalado acertadamente lo siguiente: "Esa potestad anulatoria puede ejercerla la Administración Pública (por solo motivo de ilegalidad), bien a instancia de los administradores –contribuyentes–, a través de los recursos administrativos que a éstos confieran las leyes, o bien de oficio ya sea en sede administrativa, o, incluso, en sede jurisdiccional, porque aquéllos hayan deducido el recurso contencioso-fiscal, que es, ciertamente, un recurso subjetivo de anulación"[106].

25.— Por tanto, y cuando el conocimiento de un acto administrativo fiscal permanezca aún en la vía administrativa (en etapa de la reconsideración administrativa por ejemplo), la Administración ciertamente puede revocar dicho acto pero sólo por motivos de ilegalidad como se ha dicho, y sin que medie, en ningún caso, como causa, una concesión recíproca propia de una transacción. Aquí, por tanto, adquieren plena vigencia las palabras de De Valles al señalar que "cuando en derecho administrativo se habla de transacciones, éstas pueden valer como confirmación, modificación o revocación de un acto administrativo precedente y que por ello debe tener todos los requisitos de forma y de sustancia que son propios del nuevo acto; independientemente de una *voluntas transigendi,* la cual puede valer como motivo (fin), no como presupuesto o causa del acto administrativo. En otros términos, en el derecho administrativo no existe, en mi criterio, la institución de la transacción y mucho menos del contrato de transacción; pero se puede admitir que en la *ordinaria* voluntad administrativa influya como motivo la voluntad de evitar o de dirimir una *litis.* Y ésta es transacción desde el punto de vista social no desde el punto de vista jurídico"[107].

En definitiva, si bien llega a admitirse que la administración pueda considerar viciados de ilegalidad sus actos y por ello los pueda revocar, la causa de la revocatoria no puede estar nunca en una transacción, sino sólo en la voluntad unilateral de la Administración de apreciar la legalidad o no de su acto.

---

106 Vid. F. Contreras Q., **Breve estudio comparativo de la tramitación administrativa y del régimen de Impugnación de Reparos**..., loe. cit., pág. 38.

107 Vid. A. De Valles, **Le Transazioni degli Enti Pubblici**, loc. cit., pág. 48.

26.— Ahora bien, aun habiendo pasado el conocimiento de la impugnación de un acto administrativo a los órganos jurisdiccionales del Estado, la Administración puede también ejercer su potestad revocatoria, igualmente, pero por sólo consideraciones de legalidad, en cuyo caso, el órgano jurisdiccional no tendría materia sobre la cual decidir. En este sentido, Florencio Contreras Q., aun cuando considera que en materia de Impuesto sobre la Renta una vez pasada la oportunidad de reconsideración, la Administración no puede revocar sus actos, criterio que acoge la vigente Ley[108], *refiriéndose al problema en general* ha señalado con claridad que "la anulación, total o parcial, por parte de la Administración Pública, del acto administrativo impositivo ya recurrido jurisdiccionalmente, *no implica, en ningún caso, "allanamiento" suyo, ni "convenimiento" en las pretensiones del recurrente, ni, mucho menos, "transacción" alguna,* así la anulación conduzca al "desistimiento" del recurso por parte del contribuyente interesado: *ello es así porque la Administración-Fisco, ante la evidencia de la ilegalidad, total o parcial, de sus actos, debe anularlos o reformarlos, en orden a adecuarlos en todo caso, a la legalidad que la rige"*[109].

Por tanto, en estos supuestos de conocimiento jurisdiccional de los actos administrativos de liquidación, mucho menos puede la Administración transigir sobre la revocación de los mismos y conceder, como concesión recíproca, esa revocación. En esto también ha sido profundamente exacto Florencio Contreras al haber considerado siempre afectados de nulidad radical, más aún, jurídicamente inexistentes, por incompetencia absoluta de la misma, –"toda autoridad usurpada es ineficaz y sus actos son nulos", dice el artículo 118 de la Constitución de la República–, entre otros vicios de no mayor gravedad que no son del caso señalar ahora, los "convenios" o "acuerdos" o "contratos", –burocráticamente denominados "transacciones", que nada tienen del instituto de la "transacción", y si mucho, o todo, de verdaderas "exoneraciones" "o remisiones" parciales del impuesto, al margen desde luego, de la Constitución y de las leyes– que la Administración-Fisco suele celebrar con los contribuyentes para poner término a los procesos instaurados por ellos, ante el Tribunal de Apelaciones, con motivo de sus recursos contra los reparos formulados por aquélla. Remitido, en efecto, por la Administración, al Tribunal de Apelaciones, el "recurso de apelación" contra los reparos, y, deferida *ope legis,* en su consecuencia, al mismo, la composición de la "controversia" mal puede la Administración, sin extralimitarse en sus funciones, como ya se dijo, auspiciar la amigable composición de aquélla, y, menos aún, en materias de indiscutible orden público"[110].

---

108 Vid. Artículos 123, 124, y 130 de la **Ley de Impuesto sobre la Renta de 16 de Diciembre de 1966.**

109 Vid. F. Contreras Q., **Breve estudio comparativo de la tramitación administrativa y del régimen de impugnación de Reparos**..., loe. cit., pág. 38 (subrayados A.R.B.C.).

110 Vid. F. Contreras Q., **Breve estudio comparativo de la tramitación administrativa y del régimen de impugnación de Reparos**..., loe. cit., pág. 40.

27.— En estos supuestos entonces, y dada la imposibilidad de transigir mediante *la* revocación de un acto administrativo, como concepción recíproca, Guicciardi llega a admitir la transacción mediante un ingenioso procedimiento. Su argumentación es la siguiente, según las palabras de Jesús González Pérez: "la Administración puede dudar acerca de la validez de un acto y, por tanto, del éxito del proceso; en estos casos puede admitirse que tenga interés en inducir al demandante, transigiendo, a desistir de la impugnación del acto. Ahora bien, –¿cómo se realiza la transacción? Porque la figura del contrato transaccional muy difícilmente es admisible en el campo del Derecho Administrativo. La fórmula que señala Guicciardi es la siguiente: el desistimiento del demandante; pero como el acto que se mantiene válido con el desistimiento implica una lesión en los intereses de aquél, la Administración le compensa por otra vía (la entrega de suma de dinero o la atribución de un derecho de naturaleza patrimonial); el demandante obtiene la satisfacción de su pretensión de otra manera"[111]. Con ello está conforme el propio González Pérez al señalar que dentro del Derecho Administrativo únicamente sería posible una transacción en la forma señalada por Guicciardi: "si el demandante se ha limitado a pedir la anulación del acto (como es el caso de las contenciones fiscales), la transacción deberá realizarse mediante la renuncia del demandante (contribuyente) al fundamento de la pretensión, renuncia que será compensada mediante una satisfacción en sentido distinto de la pretensión por parte de la Administración[112].

28.— Ahora bien, en base a lo anteriormente expuesto no podría llevarse a efecto válidamente una transacción en materia fiscal en la cual la administración, como "concesión recíproca", se comprometiera a "anular" o revocar actos administrativos de liquidación para dar por terminados determinados procedimientos administrativos o judiciales, porque la administración sólo puede celebrar transacciones respecto a deudas atrasadas provenientes de cualquier renta que hayan pasado a figurar como saldos de años anteriores, conforme se establece en el artículo 49 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, el cual es de aplicación excepcional, de carácter extraordinario y de interpretación restrictiva según el ya señalado criterio de la Procuraduría General de la República, y cuya aplicación, en ningún caso, podría dar lugar a la revocación de los actos administrativos fiscales, los cuales sólo podrían ser revocados por motivos de ilegalidad con independencia absoluta de una *voluntas transigendi.*

Por tanto insistimos, en una transacción no podría válidamente otorgar la República como concesión recíproca, y como efecto de la transacción, la "anulación" de los actos administrativos fiscales, pues éstos sólo pueden ser revocados, repetimos, por motivos de ilegalidad.

---

111 Vid. E. Guicciardi, La Giustizia Administrativa, cit., pág. 275, 276, 277 y 368; cit. por J. González Pérez, **Derecho Procesal Administrativo**, Tomo II, cit. pág. 707.

112 Vid. J. González Pérez, **Derecho Procesal Administrativo**, Tomo II, cit., pág. 709.

29.— En definitiva, una transacción en la cual se renuncie al ejercicio de la competencia tributaria para exigir y cobrar las deudas fiscales ya liquidadas, que es de obligatorio cumplimiento para la Administración y de orden público, no podría tampoco válidamente celebrarse, pues si se hiciera no tendría efecto jurídico alguno:

1.— Porque, según criterio reiterado por la Procuraduría General de la República, la Administración fiscal sólo puede celebrar transacciones respecto de deudas atrasadas provenientes de cualquier renta que hayan pasado a figurar como saldo de años anteriores, conforme a la norma excepcional del artículo 49 de la Ley Orgánica de La Hacienda Pública Nacional;

2.— Porque la Administración no podría convenir en la "anulación" de actos administrativos fiscales, y en todo caso, en ausencia de transacción, sólo podría revocarlos unilateralmente por motivos de ilegalidad;

3.— Porque la Administración fiscal no podría dar por terminados los juicios que cursan ante los órganos jurisdiccionales ni que se encuentran en etapa de reconsideración o tramitación administrativa, como resultado de una concesión recíproca transaccional, sino sólo por la vía de revocación de los actos administrativos fiscales por motivos de la ilegalidad sin ánimo transaccional. Además en materia de Impuestos sobre la Renta, tal como lo establece la vigente Ley[113] vencido el lapso de reconsideración "se considerará extinguida la facultad de reconsideración y la vía administrativa", debiendo enviarse las actuaciones al Tribunal "en el estado en que se encuentran", por lo que en ese caso no sólo no procedería la revocación por mérito, sino que tampoco procedería por motivos de ilegalidad.

Caracas, enero de 1967.

[113] Vid. artículos 123, 124 y 130 de la **Ley de Impuesto sobre la Renta de 16 de Diciembre de 1966.**

20. PRÓLOGO AL LIBRO SOBRE ARBITRAJE TRIBUTARIO INTERNO E INTERNACIONAL, DE LUIS FRAGA PITTALUGA

En arbitraje tributario es, sin duda, un punto de culminación en el proceso de avance de la aceptación del arbitraje en el derecho público; tema al cual se refiere este libro del profesor Luis Fraga Pittaluga, quien muy amablemente me ha pedido que lo prologue, lo que he aceptado gustosamente, y que hago con estas notas sobre la evolución de la aceptación del arbitraje en el derecho público que con todo gusto he escrito como homenaje al autor.

Luis Fraga Pittaluga, sin duda, es quizás de los especialistas más llamados estaban a escribir sobre este tema, no solo porque fue quien primero abogó doctrinalmente en 1999 sobre la necesidad de la aceptación del arbitraje en materia tributaria, sino porque incluso participó en la propia redacción de las normas del Código Orgánico Tributario de 2001 en las cuales se reguló expresamente el arbitraje materia tributaria. Para esas tareas, Luis Fraga tenía toda la formación necesaria, pues luego de graduarse de abogado en la Universidad Católica Andrés Bello en 1987, desarrolló su especialización de la materia como profesor de derecho tributario en la Universidad Monteávila, y además, como profesor en los cursos de postgrado de derecho tributario en la Universidad Católica Andrés Bello, en la Universidad Católica del Táchira y en la Universidad Metropolitana; siendo además, miembro destacado de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Y su dedicación al arbitraje se concretó desde 1999, como Árbitro del Centro de Arbitraje de la Cámara de Comercio de Caracas y desde 2000 como Árbitro del Centro Empresarial de Conciliación y Arbitraje de la Cámara Venezolano- Americana. Sin duda, la combinación perfecta – especialización tributaria y práctica arbitral - para abordar el tema, que por supuesto incide en el campo del derecho público.

En este, en efecto, la aceptación del arbitraje ha tenido sus vaivenes, habiéndose pasado, en olas sucesivas, del rechazo total a su aceptación, habiendo

sorteado siempre la barrera general del principio de la legalidad, que impone que los titulares de los órganos del Estado solo pueden actuar cuando tienen asignada una competencia en forma expresa mediante ley.

Por ello, en sus inicios, la ausencia de normas legales que regularan el arbitraje fue siempre el principal escollo en la materia; y de allí, la importancia que tienen, por ejemplo, previsiones como las del Código Orgánico Tributario, admitiendo el arbitraje tributario, lo cual, sin duda, puede considerarse como un punto culminante en la progresiva de admisión del arbitraje en el derecho público.

Contrasta, así, el tratamiento del arbitraje como medio de solución de controversias en derecho público, con el que ha existido en el campo derecho privado, donde en cambio, el arbitraje puede decirse que es tan viejo como la propia República, pues se incluyó en el propio texto de la Constitución de 1830, entre los derechos de las personas, como que tienen de "de terminar sus diferencias por árbitros, aunque estén iniciados los pleitos" (art. 190);[1] previsión que en esos mismos términos se repitió posteriormente en las Constituciones de 1857 (art. 100) y 1858 (art. 150).

La norma fue eliminada de la Constitución federal de 1864, habiéndose incluido en la misma, en contraste, una regulación específica del arbitraje en el campo del derecho público, en relación con los tratados internacionales, disponiéndose que en los mismos siempre se debía incorpora una la cláusula conforme a la cual "todas las diferencias entre las partes contratantes deberán decidirse sin apelación a la guerra por arbitramento de potencia o potencias amigas" (art. 112). La norma luego se repitió en todas las Constituciones posteriores (1874, art. 112; 1881, art. 109; 1891, art. 109; 1893, art. 141; 1901, art. 133; 1904, art. 120; 1909, art. 138; 1914, art. 120); hasta la de 1922 (art. 120).

Estas previsiones constitucionales, por supuesto, trajeron sus consecuencias, de manera que todas las controversias internacionales que Venezuela tuvo con Colombia, Brasil y el Reino Unido relacionadas con temas fronterizos, se resolvieran mediante arbitraje internacional, en los cuales en general, los intereses del país no siempre fueron reconocidos. Esa experiencia en la segunda mitad del siglo XIX, sin duda, dejó una marcada herida nacional que ha sido difícil de curar, originando una reticencia generalizada de principio o una cultura hostil respecto del arbitraje, lo que se reflejó, específicamente en materia de contrataciones públicas.

Por ello, incluso, desde la sanción de la Constitución de 1893, el arbitraje fue expresamente excluido en materia de contratación pública, habiéndose previsto en la misma tres prohibiciones específicas en la materia: primero, la que derivaba del principio de la inmunidad absoluta de jurisdicción, al considerarse incorporada tácitamente en dichos contratos una cláusula que impedía el arbitraje,

[1] V. J. Eloy Anzola. "Luces desde Venezuela: La administración de justicia no es monopolio exclusivo del Estado," en la Revista del Club Español de Arbitraje, Nº 4, 2009, p. 62.

es decir, que imponía que las controversias que se originasen sobre la inteligencia y ejecución de los mismos solo podían ser resueltas por los tribunales nacionales de acuerdo con la ley venezolana; segundo, que dichos contratos en ningún caso podrían ser transferirlos a Estados extranjeros; y tercero, que en ningún caso, tales contratos podían ser motivo de reclamaciones internacionales (Clausula Calvo) (art. 149).[2]

Esas cláusulas prohibitorias continuaron previéndose en el texto de todas las Constituciones posteriores, y solo fue en la Constitución de 1947 cuando la segunda de ellas fue modificada, al transformarse la inmunidad absoluta de jurisdicción en una inmunidad relativa (art. 108); regulación que permaneció posteriormente en la Constitución de 1961 (art. 127) y se conservó en la de 1999 (art. 151).[3] Con ella se abrió entonces la posibilidad de que de acuerdo con la naturaleza del objeto del contrato público, se pudieran incorporar cláusulas para permitir la resolución de controversias a la decisión de tribunales arbitrales o de tribunales extranjeros, incluso aplicando la ley extranjera.

Esa previsión incluso, condujo a que antes de que se sancionara la Constitución de 1961, el tema del arbitraje en la contratación administrativa se comenzara a discutir, cuando ante ausencia de previsiones legales que lo regularan, la Procuraduría General de la República comenzó a aceptarlo en los contratos de interés público, pero solo respecto a las discrepancias relativas a cuestiones técnicas. Al mismo tiempo, en 1960, sin embargo, el profesor Antonio Moles Caubet, en un trabajo sobre el "Arbitramento en los Contratos Administrativos,"[4] argumentó a favor de la admisión en forma general de las cláusulas arbitrales en los contratos de interés público; planteamiento respecto del cual unos años después, en 1964,

---

2 El origen de la cláusula, lo que explica su denominación "Calvo", estuvo en el argumento contenido en su libro, International Law Treaty (Tratado de Derecho Internacional) editado inicialmente en 1868, en el cual su Carlos Calvo refiriéndose a la intervención anglo–francesa en el Río de la Plata y la intervención francesa en México, expresó que las mismas habían estado basadas sólo en el pretexto de proteger intereses comerciales privados, y que de acuerdo con el derecho internacional público, la intervención armada de Estados europeos en los Estados del Nuevo Mundo no podía aceptarse. A pesar de haberse incluido en la Constitución dicha Cláusula, sin embargo, incluso una década después, se produjo el bloqueo de los puertos venezolanos por las armadas alemana, británica e italiana con el fin de forzar el cobro de la deuda pública que mantenía el país con Alemania, Inglaterra e Italia, conflicto del cual incluso derivó la aplicación en Venezuela de la conocida "doctrina Drago," que rechazaba el cobro compulsivo de las deudas públicas por los Estados. V. Victorino Jiménez y Núñez, La Doctrina Drago y la Política Internacional. Madrid, 1927.

3 V. sobre este Artículo nuestra propuesta ante la Asamblea Nacional Constituyente, en Allan R. Brewer–Carías, "Propuesta sobre la cláusula de inmunidad relativa de jurisdicción y sobre la cláusula Calvo en los contratos de interés público," en Debate Constituyente (Aportes a la Asamblea Nacional Constituyente), Vol. I (8–Agosto–8 Septiembre 1999), Fundación de Derecho Público/Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 1999, pp. 209–233.

4 V. Antonio Moles Caubet, "El arbitraje en la contratación administrativa," en la Revista de la Facultad de Derecho, Nº 20, Universidad Central de Venezuela, Caracas 1960, p. 22.

me permití discrepar, al considerar que en los contratos públicos dichas cláusulas no eran admisibles precisamente porque no existía en el ordenamiento jurídico, en ese momento, norma alguna que autorizara a los órganos del Estado a incluir este tipo de cláusula en los contratos administrativos.[5] Si bien, como lo argumenta Luis Fraga en su libro, el arbitraje es una función jurisdiccional ejercida por jueces privados, teniendo en su rigen una cláusula contractual, consideré que para que el consentimiento del órgano o ente público se considere válido es necesario una previsión legal que le asigne la competencia.

En todo caso, pasaron varios lustros hasta que a finales de la década de los setenta del siglo pasado el tema del arbitraje en la contratación púbica comenzó a tener aplicación y aceptación, en particular, en materia de contratos de empréstito público externo, cuando la Procuraduría General de la República comenzó a considerar procedente la incorporación de cláusulas arbitrales en dichos contratos (1977), mediante las cuales el Estado renunciaba a la inmunidad jurisdiccional.[6]

Luego vino la reforma del Código de Procedimiento Civil de 1986, con la cual se reguló ampliamente el arbitraje en normas que sin duda son también de aplicación a los órganos y entes de la Administración Pública (art. 608 ss.), a raíz de lo cual yo mismo cambie entonces mi posición en la materia, aceptando la posibilidad del recurso al arbitramento en los contratos públicos.[7] El Código, en efecto, permitió expresamente la posibilidad para las partes – incluyendo los entes públicos - de celebrar acuerdos vinculantes para someter las controversias a tribunales arbitrales, y así excluir la jurisdicción de los tribunales ordinarios (Artículos 608–629).[8]

La previsión del recurso al arbitramento se estableció, además, expresamente en diversas leyes especiales en las cuales se permitió para la solución de con-

---

5 V. Allan R. Brewer–Carías, Instituciones fundamentales del derecho Administrativo y la jurisprudencia venezolana, Universidad Central de Venezuela, Caracas 1964.

6 V. por ejemplo, Alfredo Morles. "La inmunidad de Jurisdicción y las operaciones de Crédito Público", en Estudios sobre la Constitución, Libro Homenaje a Rafael Caldera, tomo III. Caracas, 1979, pp. 1701 y ss; y la doctrina de la Procuraduría General de la República, en 20 años de Doctrina de la Procuraduría General de la República 1962-1981, Caracas, 1984, tomo IV, Vol. 2, pp. 169 y ss)

7 V. Allan R. Brewer-Carías, Contratos Administrativos, Editorial Jurídica Venezolana, 1992.

8 Sobre la importancia y el impacto de la reforma del Código de Procedimiento Civil de 1986 en cuestiones de arbitraje, V. Víctor Hugo Guerra Hernández. "Evolución del arbitraje comercial interno e internacional," en Irene Valera (Coordinadora), Arbitraje Comercial Interno e Internacional. Reflexiones teóricas y experiencias prácticas, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Comité Venezolano de Arbitraje, Caracas 2005, pp. 42–44; Arístides Rengel Romberg, "El arbitraje comercial en el Código de Procedimiento Civil y en la nueva Ley de Arbitraje Comercial (1998)," en Allan R. Brewer–Carías (Ed.), Seminario sobre la Ley de Arbitraje Comercial, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 1999; J. Eloy Anzola, "El fatigoso camino que transita el arbitraje," en Irene Valera (Coordinadora), Arbitraje Comercial Interno e Internacional. Reflexiones teóricas y experiencias prácticas, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Comité Venezolano de Arbitraje, Caracas 2005, p. 408.

troversias, como fue el caso de la Ley sobre el Derecho de Autor (1993), de la Ley de Empresas de Seguro (1994), de la Ley de Protección al Consumidor (1995) y de la Ley Orgánica del Trabajo (1990).[9]

Esa tendencia hacia la aceptación del arbitraje, se reforzó luego con la celebración, entre 1993 y 1998, de múltiples tratados bilaterales de inversión que estipularon el arbitraje internacional para la solución de controversias, y, a partir de 1995, cuando Venezuela ratificó el Convenio sobre Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones (CIADI).[10] Posteriormente, Venezuela ratificó otras convenciones internacionales de importancia en el tema como fueron la Convención Interamericana sobre el Arbitraje Internacional y sobre la Eficacia Extraterritorial de las Sentencias y Laudos Arbitrales Extranjeros de 1979,[11] la Convención Interamericana sobre Arbitraje Comercial Internacional de 1975,[12] y la Convención de las Naciones Unidas sobre el Reconocimiento y la Ejecución de Sentencias Arbitrales Extranjeras de 1958 (Convención de Nueva York).[13] Y específicamente en materia de inversiones extranjeras, además, de conformidad con el Régimen común de tratamiento a los capitales extranjeros y sobre marcas, patentes, licencias y regalías, aprobada por decisiones N.º 291 y 292 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena (decreto Nº 2095 del 13 de febrero de 1992), se había estipulado en forma general que "se podía utilizar la resolución de controversias o conflictos derivados de la inversión extranjera directa o de inversionistas subregionales o del traspaso de tecnología extranjera, y los mecanismos de jurisdicción o conciliación y arbitraje estipulados en la ley."[14] Como consecuencia de todo ello, recurrir al arbitraje para la posible resolución de controversias en materia de inversiones se convirtió en una práctica generalizada.

Por otra parte, específicamente en materia de contratación pública, la Ley orgánica sobre concesiones de obras públicas y servicios públicos nacionales (Decreto Ley Nº 138 del 20 de abril de 1994),[15] incluyó un artículo que estableció expresamente que el Ejecutivo Nacional y el concesionario podían acordar que las dudas y controversias que pudieran surgir como resultado de la interpretación y ejecución del contrato de concesión serían tratadas por un tribunal arbitral, para el cual las partes determinarían su composición, competencia, procedimiento y ley aplicable" (artículo 10).

---

9 V. Francisco Hung Vaillant, Reflexiones Sobre el Arbitraje en el Sistema Venezolano, pp. 90–101; Paolo Longo F., Arbitraje y Sistema Constitucional de Justicia, Editorial Frónesis S.A., Caracas, 2004, pp. 52–77; Víctor Hugo Guerra Hernández. "Evolución del arbitraje comercial interno e internacional," loc. cit., pp. 44–46; y en la Sentencia Nº 1541 de 2008.

10 V. Gaceta Oficial Nº 35.685 del 3 de abril de 1995.

11 V. Gaceta Oficial Nº 33144 del 15 de enero de 1985.

12 V. Gaceta Oficial Nº 33170 del 22 de febrero de 1985

13 V. Gaceta Oficial (Extra) Nº 4832 del 29 de diciembre de 1994

14 V. Gaceta Oficial Nº 34930 del 25 de marzo de 1992.

15 V. Gaceta Oficial Nº 4719 Extra. del 26 de abril de 1994.

Debe mencionarse el importante Acuerdo del Congreso Nacional de 4 de julio de 1995 dictado en el marco del artículo 5 de la Ley de Nacionalización Petrolera de 1975, que permitió la participación del sector privado en la industria petrolera, en el cual se establecieron las Condiciones para la celebración de las llamadas Asociaciones Estratégicas de la "apertura petrolera" (Convenios de Asociación para la Exploración a Riesgo de Nuevas Áreas y la Producción de Hidrocarburos bajo el Esquema de Ganancias Compartidas),"[16] previéndose expresamente una cláusula arbitral para la solución de controversias en los referidos contratos públicos, que luego daría origen a múltiples decisiones de tribunales arbitrales CIADI .

Es importante destacar que dicha previsión sobre cláusula arbitral fue impugnada por inconstitucionalidad ante la Corte Suprema de Justicia, habiendo sido decidida la acción en septiembre de 1999, declarándose sin lugar la demanda. Así, la Corte Suprema ratificó la constitucionalidad del Acuerdo del Congreso, aceptando la posibilidad de la incorporación de cláusulas de arbitraje en los contratos de interés público conforme al artículo 127 de la Constitución de 1961, que estaba aún vigente en ese momento (equivalente al Artículo 151 de la Constitución de 1999).[17] Esta sentencia fue, sin duda, el precedente más importante sobre el tema del arbitraje en la contratación pública, y sobre el sentido de la cláusula de inmunidad relativa de jurisdicción prevista en la Constitución.[18]

---

16 V. Gaceta Oficial Nº 35754 del 17 de julio de 1995.

17 V. Gaceta Oficial Nº 5382 Extra del 28 de septiembre de 1999. V. la sentencia en Allan R. Brewer–Carías (Compilador), Documentos del Juicio de la Apertura Petrolera (1996–1999), Caracas, 2004 disponibleen http://allanbrewercarias.com/Content/449725d9–f1cb–474b–8ab2– 41efb849fea3/Content/I,%- 202,%2022.%20%20APERTURA%20PETROLERA.%20 DOCUMENTOS%20 DEL%20JUICIO.pdf (Biblioteca Virtual, I.2. Documentos, Nº 22, 2004), pp. 280–328. La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia confirmó el fallo emitido bajo la Constitución de 1961, que sostenía que el Artículo 151 de la Constitución de 1999 permite la incorporación de normas de arbitraje en contratos de interés público. V. la Sentencia Nº 1541 del 2008 y la Sentencia Nº 97 del 11 de febrero de 2009 (Interpretación de los Artículos 1 y 151 de la Constitución. Fermín Toro Jiménez, Luis Brito García et al.). Véanse los comentarios de agosto de 1999 que ratifican la Resolución del Congreso que aprueba el Marco del Convenio de Asociación que realicé al rechazar la propuesta constitucional del Presidente Chávez respecto al Artículo 151 de la Constitución, en Allan R. Brewer–Carías "Propuesta sobre la cláusula de inmunidad relativa de jurisdicción y sobre la cláusula Calvo en los contratos de interés público," en Debate Constituyente (Aportes a la Asamblea Nacional Constituyente), Vol. I (8– Agosto–8 Septiembre 1999), Fundación de Derecho Público/Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 1999, pp. 220–229.

18 V. Juan Carlos Balzán, "El arbitraje en los contratos de interés a la luz de la cláusula de inmunidad de jurisdicción prevista en el artículo 151 de la Constitución," en VIII Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo "Allan Randolph Brewer-Carías," Los contratos administrativos. Contratos del Estado, Fundación de Estudios de Derecho Administrativo, FUNEDA, Vol. II, Caracas 2006, pp. 349–357; Margot Y. Huen Rivas, "El arbitraje internacional en los contratos administrativos," en VIII Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo "Allan Randolph Brewer-Carías," Los contratos administrativos. Contratos del Estado, Fundación de Estudios de Derecho Administrativo, FUNEDA, Vol. I, Caracas 2005, pp. 438–439.

Un año antes de haberse dictado dicha sentencia, en todo caso, el tema del arbitraje en la contratación pública ya había encontrado soporte en la Ley de Arbitraje Comercial de 1998[19] (la cual se basó en la Ley Modelo sobre Arbitraje Comercial Internacional de la UNCITRAL),[20] en la cual se incorporó una norma referida específicamente a los "acuerdos de arbitraje" en contratos públicos suscritos por los entes descentralizados de la Administración Pública.[21] El objetivo de la norma fue exigir, para la validez del acuerdo arbitral, "la aprobación de todos los miembros de la Junta Directiva de dicha empresa y la autorización por escrito del ministro de tutela."[22] Se trató sin duda de una disposición fundamental, pues constituyó una declaración tácita de aceptación general del arbitraje en la contratación pública, es decir, de la admisión en forma expresa de la posibilidad de incorporar cláusulas arbitrales en los contratos públicos, lo que permitió entonces al autor, Luis Fraga Pittaluga, en 1998, afirmar que "la admisión del arbitraje en el campo administrativo es una tendencia irreversible."[23]

La misma Ley de Arbitraje Comercial, por otra parte, en su artículo 3º, estableció otras dos disposición fundamentales en la materia, de particular impor-

---

19 V. Gaceta Oficial Nº 36430 del 7 de abril de 1998. Sobre la Ley V. además Alberto Baumeister Toledo, "Algunas consideraciones sobre el procedimiento aplicable en los casos de arbitrajes regidos por la ley de Arbitraje Comercial," en Allan R. Brewer–Carías (Ed.), Seminario sobre la Ley de Arbitraje Comercial, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 1999, pp. 95–98; Allan R. Brewer–Carías, "El arbitraje y los contratos de interés público," en Allan R. Brewer–Carías (Ed.), Seminario sobre la Ley de Arbitraje Comercial, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 1999, pp. 167–186; Francisco Hung Vaillant, Reflexiones Sobre el Arbitraje en el Sistema Venezolano, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2001, pp. 125–130.

20 V. en general, Arístides Rengel Romberg, "El arbitraje comercial en el Código de Procedimiento Civil y en la nueva Ley de Arbitraje Comercial (1998)," loc. cit., pp. 47 ss.

21 Específicamente aquellos en los cuales "al menos una de las partes sea una sociedad en la cual la República, los Estados, los Municipios y los Institutos Autónomos tengan participación igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social, o una sociedad en la cual las personas anteriormente citadas tengan participación igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social."

22 V. Véanse sobre este Artículo los comentarios en Allan R. Brewer–Carías, "El arbitraje y los contratos de interés nacional," en Allan R. Brewer–Carías (Ed.), Seminario sobre la Ley de Arbitraje Comercial, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 1999, pp. 169–204

23 V. En Luis Fraga Pittaluga, "El arbitraje y la transacción como métodos alternativos de Resolución de conflictos administrativos," en las IV Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo Allan Randolph Brewer-Carías, La relación jurídico–administrativa y el procedimiento administrativo, Fundación de Estudios de Derecho Administrativo, FUNEDA, Caracas 1998, p. 177. V. además, Allan R. Brewer-Carías, "La reciente tendencia hacia la aceptación del arbitraje en la contratación estatal en el derecho venezolano," en Jaime Rodríguez Arana, Miguel Ángel Sendín, Jorge E. Danós Ordóñez, Jorge Luis Cáceres Arce, Verónica Rojas Montes, Neil Amador Huáman Paredes (Coordinadores), Contratación Pública. Doctrina Nacional e Internacional, Volúmen II, XII Foro Iberoamericano de Derecho Administrativo, Adrus Editores, Arequipa 2013, pp. 803-830; Víctor Raúl Díaz Chirino, "El mecanismo de arbitraje en la contratación pública," en Allan R. Brewer–Carías (Coord.), Ley de Contrataciones Públicas, 2º ed. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2011, pp. 356–357.

tancia para la contratación pública, que fueron, primero, el principio de que solo pueden "someterse a arbitraje las controversias susceptibles de transacción que surjan entre personas capaces de transigir;" y segundo, el principio de que no pueden someterse a arbitraje "las controversias que directamente conciernan a las atribuciones o funciones de imperio del Estado o de personas o entes de derecho público."

En cuanto a la primera previsión, el tema se había regulado con anterioridad en la reforma del Código de Procedimiento Civil de 1986, en el cual se dispuso que no pueden someterse al arbitraje, las "cuestiones sobre estado, sobre divorcio o separación de los cónyuges." Ello, por supuesto no concierne al Estado ni a los entes públicos ni a los contratos de interés público; pero agregó el artículo 608 que tampoco puede haber arbitraje "sobre los demás asuntos en los cuales no cabe la transacción." Si bien "vincular las materias arbitrables a lo que sea susceptible de transacción," se ha considerado como un anacronismo, ello sin duda tiene importancia para el arbitraje en materia de derecho público, pues de nuevo toca el tema del principio de la legalidad y de la competencia.[24]

Es decir, si una controversia no es susceptible de transacción, no puede ser sometida a arbitraje; y hay que recordar que de acuerdo al Código Civil (art. 1713), la transacción es un contrato mediante el cual, en su parte central, hay recíprocas concesiones, por lo cual es necesario que las partes renuncien a determinadas pretensiones en forma recíproca para poder llegar al contrato. Por eso, para transigir -como lo dice el Código Civil en el artículo 1714 y la Ley de Arbitraje Comercial en el ya citado artículo 3º- se necesita tener capacidad para ello, es decir, capacidad para disponer de las cosas comprendidas en la transacción, con lo cual, las cosas, derechos o pretensiones que no sean disponibles y sobre las cuales no haya capacidad de disponer, no pueden ser objeto de transacción ni de arbitraje, lo que por supuesto trae una serie de límites en el campo del derecho público.

Específicamente, el arbitraje en el campo del derecho público no puede implicar renuncias ni relajamientos de normas en cuya observancia estén interesados el orden público y las buenas costumbres, a lo cual se refiere expresamente el artículo 6 del Código Civil y la propia Ley de Arbitraje Comercial; lo que implica que en materia de derecho público, la competencia de los entes públicos no puede ser objeto de transacción ni por tanto, de arbitraje. Como lo dice el artículo 26 de la Ley Orgánica de la Administración Púbica,[25] la competencia es siempre de ejercicio obligatorio y, por tanto, irrenunciable, indelegable, improrrogable y no

---

24 Respecto a esto, en la década de los ochenta, cuando edité mi libro sobre Contratos Administrativos, analicé precisamente el tema del recurso del arbitramento en los contratos de interés público vinculado al tema de la transacción, tema sobre la cual en materia tributaria me había ocupado décadas atrás. Véase Allan R. Brewer-carías, "Las transacciones fiscales y la indisponibilidad de la potestad y competencia tributarias" en Revista de Derecho Tributario, Nº 18, Caracas, mayo-junio 1967, pp. 1-36.

25 V. en Gaceta Oficial Extra Nº 6.147 del 17 de noviembre de 2014.

puede ser relajada por convención alguna, razón por la cual no puede ser nunca una materia de transacción ni de arbitraje.

Por ello, por ejemplo, como Luis Fraga lo explica en este libro, en materia de arbitraje tributario, el mismo no puede entrañar la renuncia o la celebración de un acuerdo sobre el ejercicio de la potestad tributaria, es decir, en sus propias palabras: "no tiene efecto alguno sobre el ejercicio de la potestad tributaria, ni constituye quebranto alguno al principio de la legalidad tributaria o a algún otro valor fundamental del Estado de derecho;" lo que implica, por ejemplo, que no podría haber transacción o arbitraje sobre la competencia tributaria, de manera que un órgano público no podría en forma alguna convenir en no fiscalizar, no liquidar o no cobrar un impuesto mediante una transacción.

La otra previsión de particular interés para el arbitraje en la contratación pública establecida en la Ley de Arbitraje Comercial, y que deriva de la anterior, es la destinada a excluir expresamente del arbitraje las cuestiones relativas a la soberanía, es decir, lo que la Ley califica como cuestiones de "imperio" (Artículo 3º, letra b), lo que equivale a decir que las competencias de los entes públicos no pueden ser objeto de arbitraje.

En todo caso, la aceptación del arbitraje para la solución de controversias en contratos del Estado fue reconocida en gran número de sentencias judiciales, siendo una de ellas, la dictada el 15 de junio de 1998 por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en el caso Industrias Metalúrgicas Van Dam, C.A. vs. República de Venezuela. Ministerio de la Defensa, en la cual reconoció las cláusulas de arbitraje en contratos públicos, que en este caso tenían objeto militar, para la solución de controversias sobre los "aspectos técnicos" del contrato, excluyendo sin embargo las cuestiones de seguridad y defensa nacional.[26]

De lo anterior resulta, por tanto, que en los lustros anteriores a 1999 ya se identificaba una tendencia a superar la otrora actitud de reticencia respecto de las cláusulas de arbitraje en los contratos públicos y la renuncia relativa a la inmunidad de jurisdicción del Estado; tendencia que se consolidó legislativamente, precisamente a partir de 1999, al inicio del gobierno del Presidente Hugo Chávez, con motivo de la aprobación de una serie de leyes en ejecución de una Ley habilitante de abril de ese año,[27] que autorizó al Presidente de la República no sólo

---

26 V. en Juan Carlos Balzán, "El arbitraje en los contratos de interés a la luz de la cláusula de inmunidad de jurisdicción prevista en el artículo 151 de la Constitución," loc. cit , pp. 333– 335, 349, y en José G. Villafranca, "Precisión jurisprudencial en torno a la inmunidad de jurisdicción en demandas por responsabilidad patrimonial (Comentario a la sentencia de la CSJ–SPA de fecha 30–07–1998)," en Revista de Derecho Administrativo, N.º 4, Editorial Sherwood, Caracas 1998, p. 347–360

27 V. la Ley Orgánica que Autoriza al Presidente de la República para Dictar Medidas Extraordinarias en Materia Económica y Financiera Requeridas por el Interés Público en el Gaceta Oficial Nº 36.687 del 26 de abril de 1999.

para dictar normas legislativas para "fomentar la protección y la promoción de inversiones nacionales y extranjeras, con el fin de establecer un marco legal para las inversiones y para ofrecer mayor seguridad jurídica" (Artículo 1.4.f); sino que además para "reformar el Decreto Ley sobre concesiones de obras públicas y servicios públicos nacionales para estimular las inversiones privadas" para proyectos existentes o futuros (Art. 1.4.h) y para emitir las medidas necesarias para la explotación de gas, modernizando la legislación en el tema (Art. 1.4.i).

Con base en esta delegación Legislativa, en 1999 se dictó la Ley de Promoción y Protección de Inversiones (Decreto Ley Nº 356 de 13 de octubre de 1999),[28] en la cual se establecieron diversos mecanismos de arbitraje, incluyendo el consentimiento expreso de Estado al arbitraje del Centro CIADI conforme al Artículo 25.1 de la Convención del CIADI. Al analizar dicha Ley en 2005, consideré que con la norma del artículo 22 de dicha Ley, el Estado en realidad había expresado su consentimiento para someter disputas sobre inversiones al arbitraje internacional ante el Centro CIADI, en la forma de una oferta unilateral abierta y escrita formulada a los inversionistas mediante Ley, sujeta a la aceptación igualmente por escrito de estos,[29] pudiendo los mismos a su elección recurrir a los tribunales nacionales.[30] Este criterio, que elaboré posteriormente,[31] sin embargo, cuando fue considerado por algunos tribunales arbitrales del CIADI, no fue acogido,[32] argumentándose en diversos casos que si bien el artículo 22 de la Ley de

---

28 Ley de promoción y Protección de Inversiones (Decreto ley Nº 356 de 13– 10–1999), en Gaceta Oficial Nº 5.300 Extra. de 22–10–1999. La Ley fue derogada, y por tanto, el artículo 22 eliminado, mediante la Ley de Inversiones Extranjeras, dictada mediante Decreto ley No. 1438 de 17 de noviembre de 2014, en Gaceta Oficial No. 6154 (Extra) de 18 de noviembre de 2014.

29 Entre los distintos formularios de consentimiento por escrito de los Estados Contratantes del CIADI, que incluyen la legislación nacional, V. el "Informe de los directores ejecutivos del Convenio sobre Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones entre Estados y Nacionales de otros Estados" con fecha 18 de marzo de 1965, en el cual se indica que "[…] un Estado anfitrión puede, en la legislación que promueve las inversiones, ofrecer que las controversias que surgieren de ciertas clases de inversión sean sometidas a la jurisdicción del Centro, y el inversor podrá dar su consentimiento al aceptar la oferta por escrito."

30 Véase Allan R. Brewer-Carías, "Algunos comentarios a la Ley de Promoción y Protección de Inversiones: contratos públicos y jurisdicción" en Arbitraje comercial interno e internacional. Reflexiones teóricas y experiencias prácticas, Serie Eventos 18, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 2005, pp. 279-288.

31 Véase Allan R. Brewer-Carías, "El consentimiento del Estado al arbitraje internacional en la Ley de Promoción y Protección de Inversiones de 1999 y sus vicisitudes," en Jaime Rodríguez Arana y José Ignacio Hernández (Coordinadores), El Derecho administrativo global y el arbitraje internacional de inversiones Una perspectiva iberoamericana en el marco del cincuenta aniversario del CIADI, Instituto Nacional de Administración Pública, INAP, Madrid, 2016. pp. 129-195.

32 Ese fue el sentido de las decisiones en este punto, entre otros, en los casos CIADI Nº ARB/07/27, Mobil Corporation, Venezuela Holdings, B.V., Mobil Cerro Negro Holding, Ltd., Mobil Venezuela de Petróleos Holdings, Inc., Mobil Cerro Negro Ltd. and Mobil Venezolana de Petróleos, Inc. vs. República Bolivariana de Venezuela, decisión en materia de Jurisdicción de 10 de junio de 2010 (Caso Mobil CIADI) (Texto disponible en http://icsid.worldbank.

Inversiones efectivamente contenía una obligación condicional impuesta al Estado de someterse a arbitraje internacional, lo que implicaba que en dicha norma el Estado había expresado su consentimiento, sin embargo, como era posible interpretar gramaticalmente dicha norma en dos formas, ambas válidas; consideraron que no había suficiente evidencia sobre que hubiera sido intención del Estado el someter las controversias al arbitraje internacional. En definitiva, fue por falta de pruebas o evidencias, que los tribunales ICSID declararon que en dichos casos no tenían Jurisdicción para conocer de las controversias.

En 1999, además de dicha Ley de Promoción y Protección Inversiones, también se dictaron otras leyes estableciéndose expresamente el arbitraje en materia de contratación pública, como fue el caso de la Ley de Hidrocarburos Gaseosos,[33] que dispuso que en todas las licencias otorgadas a particulares con el fin de llevar a cabo actividades de exploración y explotación de hidrocarburos gaseosos, se debía considerar incluida una cláusula (aun cuando no estuviese expresada por escrito), que estipulase que "las dudas y controversias de cualquier tipo que pudiesen surgir como resultado de la licencia, y que las partes no pudieran resolver en forma amigable, incluso por arbitraje, serán resueltas por los tribunales competentes de la República, de conformidad con sus leyes, sin la posibilidad de realizar reclamos extranjeros por ningún motivo o causa" (Artículo 25.6.b). En esta forma, la Ley reconoció en forma expresa la posibilidad de someter a arbitraje las controversias sobre cuestiones relacionadas con las licencias otorgadas por el Estado para la exploración y explotación de los hidrocarburos gaseosos.[34]

---

org/ICSID/Front- Servlet?requestType=CasesRH&actionVal=show Doc&docId-=DC1510_En&caseId=C256); Caso CIADI No. ARB/08/15, Cemex Caracas Investments B.V. and Cemex Caracas II Investments B.V. vs. República Bolivariana de Venezuela, decisión en materia de Jurisdicción de 30 de diciembre de 2010 (Caso Cemex CIADI) (Texto disponible en http://icsid.worldbank.org/ICSID/Fron- tServlet?requestType=CasesRH&actionVal=showDoc&docId-=DC1831_En&caseId=C420); y Caso CIADI Nº ARB/08/3, Brandes Investment Partners, LP vs. República Bolivariana de Venezuela, decisión del 2 de agosto de 2011 (Caso Brandes CIADI) (Texto disponible en http://italaw.com/documents/BrandesAward.PDF. El texto de todas esas decisiones está publicado en Luisa Estela Morales Lamuño, Venezuela en el contexto del arbitraje. Jurisprudencia de la Sala Constitucional y Laudos Internacionales relevantes, Tribunal Supremo de Justicia, Fundación Gaceta Forense, Caracas 2011, pp. 167–225, 239–282, y 347–382, respectivamente.

33 V. Decreto Ley Nº 310 del 12 de septiembre de 1999, Gaceta Oficial Nº 36.793 del 23 de septiembre de 1999.

34 V. En igual sentido, por ejemplo, J. Eloy Anzola, "El fatigoso camino que transita el arbitraje," en Irene Valera (Coordinadora), Arbitraje Comercial Interno e Internacional. Reflexiones teóricas y experiencias prácticas, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Comité Venezolano de Arbitraje, Caracas 2005, p. 419 Expresó: "Debemos suponer que fue realizada con la clara intención de admitir el arbitraje como medio de resolución de conflictos en los contratos de exploración y explotación de conformidad con el texto de la constitución... para incentivar la participación de los particulares, que sin duda se sentirán más cómodos buscando justicia ante un tribunal arbitral, sin la necesidad de recurrir a los tribunales locales".

Igualmente, en la Ley sobre promoción de la inversión privada bajo el régimen de concesiones,[35] se dispuso que, en los contratos de concesiones públicas, las partes "pueden acordar en el contrato respectivo someter sus controversias a la sentencia del Tribunal Arbitral, del cual las partes determinarán de común acuerdo la composición, competencia, procedimiento y ley aplicable, de conformidad con las normas aplicables en la materia." Esta norma pro arbitraje en un área sensible de los contratos públicos como son las concesiones de obras y servicios públicos, fue reafirmada por un gran número de sentencias dictadas con posterioridad de tribunales venezolanos.[36]

Esas leyes pro arbitraje se dictaron mientras la Asamblea Nacional Constituyente discutía el texto de la nueva Constitución de 1999 en la cual se estableció la obligación general del Estado de promover el arbitraje para la solución de controversias (art. 258), incorporándose así el arbitraje en la Constitución como un componente más del sistema judicial (Artículo 253); agregándose además, la previsión de que mediante ley debía promoverse "el arbitraje, la conciliación, la mediación y cualesquiera otros medios alternativos de solución de conflictos;"[37] todo lo cual podía considerarse como la consagración del arbitraje, como un derecho fundamental,[38] en la misma línea cómo se había regulado en la Constitución de 1830.

---

35 V. Ley Orgánica sobre promoción de la inversión privada bajo el régimen de concesiones, Gaceta Oficial Nº 5394 Extra. del 25 de octubre de 1999. V. Diego Moya–Ocampos Pancera y María del Sol Moya–Ocampos Pancera, "Comentarios relativos a la procedencia de las cláusulas arbitrales en los contratos de interés público nacional, en particular: especial las concesiones mineras," en Revista de Derecho Administrativo, N.º 19, Editorial Sherwood, Caracas 2006, p. 174. V. en general respecto a esta Ley, Alfredo Romero Mendoza, "Concesiones y otros mecanismos no tradicionales para el financiamiento de obras públicas", en Alfredo Romero Mendoza (Coord.), Régimen Legal de las Concesiones Públicas. Aspectos Jurídicos, Financieros y Técnicos, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2000, pp. 28–29

36 V. por ejemplo, un resumen en Alfredo Romero Mendoza (Coord.), Régimen Legal de las Concesiones Públicas. Aspectos Jurídicos, Financieros y Técnicos, Caracas 2000. pp. 12, 28, 29, 155.

37 V. Eugenio Hernández-Bretón, "Arbitraje y Constitución. El arbitraje como derecho fundamental," en Irene Valera (Coordinadora), Arbitraje Comercial Interno e Internacional. Reflexiones teóricas y experiencias prácticas, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Comité Venezolano de Arbitraje, Caracas 2005, pp. 25, 27–28, donde se refiere al reconocimiento del arbitraje como medio alternativo de solución de controversias en la Constitución de 1999, y a la promoción del arbitraje como una obligación constitucional de todos los órganos estatales.; Sentencia Nº 1541 de 2008; Tribunal Supremo de Justicia, Sala constitucional, Sentencia Nº 186 del 14 de febrero de 2001 (Caso: Impugnación constitucional de los Artículos 17, 22 y 23 de la Ley de Inversiones de 1999, Fermín Toro Jiménez y Luis Brito García).

38 V. sobre el arbitraje como derecho fundamental, Eugenio Hernández-Bretón, "Arbitraje y Constitución. El arbitraje como derecho fundamental", loc. cit., quien observó que la Constitución de 1830 estableció que el arbitraje es un derecho fundamental de los ciudadanos. En este mismo sentido, V. J. Eloy Anzola, "El fatigoso camino que transita el arbitraje," en Irene Valera (Coordinadora), Arbitraje Comercial Interno e Internacional. Reflexiones teóricas y experiencias prácticas, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Comité Venezolano de Arbitraje, Caracas 2005, p. 409-410.

Es decir, fue el mismo texto de la Constitución el que impuso a todos los órganos del Estado la tarea de promover el arbitraje, y establece la posibilidad de someter las disputas a arbitraje, como un derecho constitucional de todos los ciudadanos, todo lo cual confirmó que ya en 1999 había cesado la cultura de hostilidad hacia el arbitraje. Por el contrario, la Constitución de 1999, las leyes sancionadas por el nuevo Gobierno de 1999, el sistema legal en su totalidad y los instrumentos internacionales de los que Venezuela formaba parte, aceptaban y promovían el arbitraje.[39]

La tendencia ampliamente favorable hacia el arbitraje generada por los decretos ley emitidos por el Presidente Chávez en 1999 fue ratificada dos años más tarde, en 2001, en un nuevo conjunto de leyes que incluyó el reconocimiento general del arbitraje como un medio de resolución de conflictos; entre las cuales se destacó el Código Orgánico Tributario de octubre de 2001, en el cual se incluyó un reconocimiento general del arbitraje como recurso para la resolución de controversias entre los contribuyentes y el Estado,[40] que es precisamente el objeto del estudio del profesor Fraga en este libro

Posteriormente, también en el año 2001, se admitió en forma general el arbitraje al establecerlo como un recurso de resolución de disputas entre el Estado y los particulares en un sector muy importante y nacionalizado como era el del petróleo, en casos relacionados con la constitución de compañías mixtas para la explotación de actividades primarias de hidrocarburos. El Decreto Ley Nº 1510 del 2 de noviembre de 2001, mediante el cual se sancionó la Ley Orgánica de Hidrocarburos[41] en ejecución de una nueva Ley Orgánica Habilitante aprobada por la entonces recién electa Asamblea Nacional en noviembre de 2000,[42] estipuló que en los contratos que celebraran compañías mixtas para la explotación de hidrocarburos debía considerarse incluida, aún sin estar expresa, una cláusula según la cual "las dudas y controversias de cualquier tipo que puedan suscitarse a partir de la ejecución de las actividades y que no llegaren a ser resueltas amigablemente por las partes, incluido el arbitraje," debían ser resueltas por los tribunales (Artículo 34.3.b). Esta norma reconoció en forma expresa por Ley la posibilidad de someter a arbitraje la resolución de disputas que se suscitasen de actividades del sector de hidrocarburos cuando se formaron las empresas mixtas con inversionistas privados.[43]

---

39 V. El arbitraje del CIADI continuó siendo incorporado en los tratados bilaterales para la promoción y protección de las inversiones, firmados y ratificados a partir de 1999. V. por ejemplo el Tratado bilateral de inversión Venezuela– Francia en el Gaceta Oficial Nº 37896 del 11 de marzo de 2004.

40 V. Artículos 312–326. Código Orgánico Tributario, Gaceta Oficial Nº 37 305 del 17 de octubre de 2001.

41 V. Ley Orgánica de Hidrocarburos, Gaceta Oficial Nº 37.323 del 13 de noviembre de 2001.

42 V. Ley Orgánica Habilitante de noviembre de 2000, Gaceta Oficial Nº 37076 del 13 de noviembre de 2000.

43 V. Lo mismo sucedió con la reforma del Estatuto Orgánico para el desarrollo de Guayana, también sancionado por medio del Decreto Ley Nº 1531 del 7 de noviembre de 2001, Gaceta

Todos estos decretos ley, y leyes sancionadas por la Asamblea Nacional entre 1999 y hasta el 2001, confirmaron entonces, como lo dijo Juan Carlos Balzán, que en Venezuela, "sin duda existía una tendencia legislativa clara hacia la admisión del arbitraje en los contratos relacionados con la actividad comercial en la Administración pública."[44] Por ello igualmente, el profesor Alfredo Morles en 2005 constataba que podía hablarse de una superación de la tradicional hostilidad respecto del arbitraje, expresando que más bien lo que en ese momento había era una actitud favorable hacia el mismo, que ya era objeto de "aceptación prácticamente universal."[45]

Ello fue además confirmado por la Sala Constitucional en la conocida sentencia Nº 1.541 de 17 de octubre de 2008,[46] emitida en respuesta de un recurso de interpretación intentado por el Procurador General de la República, supuestamente del Artículo 258 de la Constitución, el cual en realidad, por su claridad, no requería de interpretación alguna. El recurso, en realidad, lo que buscaba era que la Sala Constitucional interpretara el artículo 22 de la Ley de Inversiones.[47] Como

---

Oficial Nº 5561 Extra. del 28 de noviembre de 2001 y la Ley Orgánica para la prestación de los servicios de agua potable y saneamiento sancionada por la Asamblea Nacional en diciembre de 2001. V. la Ley Orgánica para la prestación de los servicios de agua potable y de saneamiento, Gaceta Oficial Nº 5568 Extra. del 31 de diciembre de 2001.

44 V. Juan Carlos Balzán, "El arbitraje en los contratos de interés a la luz de la cláusula de inmunidad de jurisdicción prevista en el artículo 151 de la Constitución," loc. cit., p. 299.

45 V. Alfredo Morles Hernández, "La inmunidad de jurisdicción y las operaciones de crédito público," en Estudios sobre la Constitución, Libro Homenaje a Rafael Caldera, Universidad Central de Venezuela, Caracas 1979, Vol. III, p. 1717; Alfredo Morles Hernández, "Presentación," en Irene Valera (Coord.), Arbitraje comercial interno e internacional. Reflexiones teóricas y experiencias prácticas, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas 2005, pp. 12–13.

46 V. en http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Octubre/1541–171008–08– 0763.htm; y en Gaceta Oficial Nº 39.055 Noviembre 10, 2008. V. el texto igualmente en Luisa Estela Morales Lamuño, Venezuela en el contexto del arbitraje. Jurisprudencia de la Sala Constitucional y Laudos Internacionales relevantes, Tribunal Supremo de Justicia, Fundación Gaceta Forense, Caracas 2011, pp. 53–121. V. sobre la sentencia los comentarios de Tatiana B. de Maekelt; Román Duque Corredor; Eugenio Hernández–Bretón, "Comentarios a la sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 17 de octubre de 2008, que fija la interpretación vinculante del único aparte del art. 258 de la Constitución de la República," en Boletín de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, N.º 147, Caracas 2009, pp. 347–368; Eugenio Hernández-Bretón, "El arbitraje internacional con entes del Estado venezolano," en Boletín de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, N.º 147, Caracas 2009, pp. 148–161; Ian A. Laird and Todd J. Weiler (Ed.), Arbitraje del Tratado de Inversiones y el Derecho Internacional, Vol. 2, JurisNet LLC 2009, pp. 92–109; Victorino Tejera Pérez, Arbitraje de Inversiones, Tesis de maestría, Universidad Central de Venezuela, Caracas 2010, pp. 180–193; Victorino Tejera Pérez, "Las leyes de Inversiones Municipales, ¿Siempre constituyen una oferta unilateral de arbitraje? La Ley de Inversiones venezolana: Un estudio de casos", loc. cit., pp. 92-109; Victorino Tejera Pérez, Arbitraje de Inversiones, Tesis de maestría, cit. pp. 180–193.

47 V. Como lo precisó la entonces presidenta de la Sala Constitucional, quien fue ponente de la sentencia: "dicha sentencia fue dictada con ocasión a la interpretación conforme a la Constitución vigente, del artículo 22 de la Ley de promoción y Protección de Inversiones, dada la solicitud formulada por la Procuraduría General de la Republica y de connotados abogados

lo destacó J. Eloy Anzola en sus comentarios sobre la sentencia, ello derivaba del hecho de que los representantes de la República al presentar la solicitud de interpretación, "no ocultaron la verdadera intención del recurso" que era obtener "la interpretación de la norma legal en lugar de la constitucional,"[48] buscando que se declarara "que el Artículo 22 de la Ley de Inversiones no preveía dicho consentimiento, " que era "a lo que apunta la sentencia."[49] El resultado fue que la Sala efectivamente dijo lo que el Poder Ejecutivo le pidió,[50] teniendo en cuenta para ello, por supuesto, el cúmulo de casos que se habían decidido contra Venezuela en el CIADI para ser resueltos mediante arbitraje con base en el consentimiento expreso dado por el Estado en el artículo 22 de la Ley de Inversiones. A pesar de la desviación de la sentencia, sin embargo, debe reconocerse que la misma, en una especie de "compensación," en su parte motiva definitivamente reforzó la aceptación general del arbitraje como medio alterno de administración de justicia en el país.

En todo caso, las críticas a la sentencia por la abusiva interpretación dada sobre el artículo 22 de la Ley de Inversiones no cesaron, habiendo la propia sala Constitucional, de oficio, emitido una "respuesta" a esas críticas,[51] publicando en una forma inusual un Boletín de Prensa en su sitio web el 15 de junio de 2009 ("Autor: Prensa TSJ"),[52] en el cual decidió expresar algunas conclusiones sobre el alcance de la sentencia Nº 1541 de 2008, sin que nadie lo hubiese solicitado, es decir, sin ningún proceso constitucional o ningún procedimiento en contrario que lo exigiese. Se trató, por tanto, de una especie de aclaratoria de oficio de "sentencia por medio de Boletín de Prensa,"[53] en la cual el Tribunal Supremo hizo refe-

---

externos, y vista la necesidad de fijar sus efectos para la procedencia o no del arbitraje, como mecanismo válido para disipar diferencias relativas a la inversión entre la república y los inversionistas extranjeros." V. Luisa Estela Morales Lamuño, Venezuela en el contexto del arbitraje. Jurisprudencia de la Sala Constitucional y Laudos Internacionales relevantes, Tribunal Supremo de Justicia, Fundación Gaceta Forense, Caracas 2011, p. 8.

48 V. J. Eloy Anzola, "Luces desde Venezuela: La Administración de la Justicia no es monopolio exclusivo del Estado," en Revista del Club Español de Arbitraje, Nº 4, 2009, pp. 64, 64.

49 Ídem, pp. 73–74.

50 V. Véanse los comentarios sobre la ineficacia de dicha revocación sin reformar la Ley respecto del arbitraje internacional, en Andrés A. Mezgravis, "El estándar de interpretación aplicable al consentimiento y a su revocatoria en el arbitraje de inversiones," en Carlos Alberto Soto Coaguila (Director), Tratado de Derecho Arbitral, Universidad Pontificia Javeriana, Instituto peruano de Arbitraje, Bogotá 2011, Vol. II, pp. 858–859

51 V. la entrevista de Carlos Díaz con Luis Britto García en relación con la sentencia de la Sala Constitucional Nº 97 del 11 de febrero de 2009: "Perdimos el derecho a ser juzgados según nuestras leyes, nunca las juntas arbitrales foráneas han favorecido a nuestro país," La Razón, Caracas 14–06–2009, publicado el 20 de junio de 2009 por Luis Britto García en http://luisbrittogarcia.blogspot.com/2009/06/tsj–lesiono–soberania.html

52 V. en http://www.tsj.gov.ve/informacion/notasdeprensa/- notasdeprensa.asp?codigo=6941

53 V. Luis Britto García, "¡Venezuela será condenada y embargada por jueces y árbitros extranjeros!," en http://www.aporrea.org/actualidad/a80479.html. Fecha de la publicación: 21 de junio

rencia, entre otros temas, precisamente al Artículo 22 de la Ley de Inversiones al "declarar" que:

> "Las sentencias [del Tribunal Supremo] eliminan el riesgo que implica interpretar el Artículo 22 de la Ley de Inversiones como una oferta abierta o invitación por parte de Venezuela de someterse a la competencia de otros países, como se ha tratado de explicar en el Foro Internacional, por parte de sujetos con intereses contrarios a los de la República Bolivariana de Venezuela, como es el caso de la gran transnacional del sector de la energía".

Esta nota de prensa lo que confirmó fue que la sentencia Nº 1.541 de 2008 de la Sala Constitucional había sido producto de la influencia política ejercida por el Ejecutivo sobre el Poder Judicial para tratar de reafirmar la posición del Estado en los casos pendientes ante el CIADI. La Sala Constitucional por lo demás, actuó *ultra vires* cuando decidió interpretar el Artículo 22 de la Ley de Inversiones de 1999 ante la solicitud del Gobierno de la República,[54] ya que la Sala Político–Administrativa era la que tenía la competencia exclusiva para interpretar leyes por medio de recursos de interpretación de las mismas. Sin embargo, como se dijo, la Sala procedió a interpretar dicho artículo con la excusa de interpretar el Artículo 258 de la Constitución que no requería interpretación alguna.

En todo caso, el propósito inmediato de tratar de evadir la jurisdicción de los tribunales arbitrales internacionales fue tan claro, que después de las varias decisiones dictadas contra Venezuela, y en virtud de la existencia de otros casos pendientes de ser resueltos ante el CIADI y entre otros tribunales arbitrales internacionales (como los de la Cámara de Comercio Internacional), el 24 de enero de 2012 el gobierno de Venezuela oficialmente denunció la Convención CIADI, retirándose el Estado de la misma en forma irrevocable. Dicho retiró, de acuerdo con el artículo 71 de la Convención, comenzó a surtir efectos a los seis meses después de la recepción de la notificación de Venezuela, es decir, el 25 de julio de 2012.

En el Comunicado oficial del gobierno de Venezuela justificando la decisión del país de salirse del Convenio CIADI[55] se mencionó que su ratificación en 1993 había sido efectuada por un "gobierno débil" sin legitimidad popular bajo la presión de sectores económicos tradicionales que supuestamente habían participado

---

de 2009. V. Allan R. Brewer-Carías, "Comentarios sobre el 'Caso: Consolidación de la inmunidad de jurisdicción del Estado frente a tribunales extranjeros,' o de cómo el Tribunal Supremo adopta decisiones interpretativas de sus sentencias, de oficio, sin proceso ni partes, mediante 'Boletines de Prensa,'" en Revista de Derecho Público, No. 118, (abril-junio 2009), Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2009, pp. 319-330.

54 V. Allan R. Brewer–Carías, "La Sala Constitucional vs. La competencia judicial en materia de interpretación de las leyes," en Revista de Derecho Público, N.º 123, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2010, pp. 187–196.

55 V. el texto del "Comunicado Oficial" en http://www.noti- cierodigital.com/2012/01/ramirez–ratifica–salida–de–vene-zuela–del–ciadi/

en el desmantelamiento de la soberanía nacional de Venezuela, refiriéndose sin duda al Gobierno del Presidente Ramón J. Velásquez (1993–1994).[56]

Al contrario de dicha afirmación, dicho gobierno transitorio del Presidente Velásquez – del cual me honro en haber formado parte - fue uno muy importante que se configuró por designación del Congreso, con el apoyo de todos los partidos políticos, luego de que en junio de 1993 resolviera remover de su cargo al Presidente Carlos Andrés Pérez, a los efectos de completar su período constitucional. Dicho gobierno de transición tuvo la importante misión de asegurar la continuidad del régimen democrático en el país, y particularmente, de la realización exitosa de las elecciones presidenciales que se llevaron a cabo en diciembre de 1993. Dicho gobierno asumió la continuidad de la conducción del Estado en medio de la grave crisis política y económica existente, teniendo para ello toda la legitimidad necesaria derivada de la Constitución. Durante el mismo se adoptaron importantes decisiones en muchos campos,[57] al igual que en material de promoción y protección de inversiones, como fue la firma del Convenio CIADI, de acuerdo con la política general prevaleciente de atraer inversiones internacionales al país.

Por otra parte, en el "Comunicado Oficial" del gobierno de Venezuela del 24 de enero de 2012 a los efectos de justificar la salida de Venezuela de la Convención CIADI, también se expresó que el texto del artículo 151 de la Constitución de 1999[58] supuestamente invalidaba en su espíritu y en sus palabras las previsiones de la Convención CIADI, lo que sólo evidenció la más completa ignorancia del gobierno en relación con el sentido y significado de dicha previsión constitucional, en la cual, al contrario, se establece expresamente el principio de la inmunidad relativa de jurisdicción del Estado,[59] siguiendo la tradición constitucional que comenzó en el texto de 1947, y que permite el arbitraje internacional en controversias derivadas de contratos de interés público, excepto cuando por la naturaleza del objeto de los mismos ello fuere improcedente.

En todo caso, la decisión del gobierno de "huir del CIADI"[60] ignorando la importancia de la Convención para atraer inversionistas internacionales, se

---

56 En dicho gobierno, el autor de este Prólogo participó como Ministro para la Descentralización.

57 V. el libro colectivo: Ramón J. Velásquez. Estudios sobre una trayectoria al servicio de Venezuela, Universidad Metropolitana. Universidad de Los Andes– Táchira, Caracas 2003.

58 V. en Gaceta Oficial Nº 5.908 Extra. de 2–2–2009. Véanse en general los comentarios en Allan R. Brewer–Carías, La Constitución de 1999 y la Enmienda Constitucional Nº 1 de 2009, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2011; y en Constitucional Law. Venezuela, Supplement 97, International Encyclopaedia of Laws, Kluwer, Belguium 2012.

59 V. en general, Tatiana B. de Maekelt, "Inmunidad de Jurisdicción de los Estados," en Libro Homenaje a José Mélich Orsini, Vol. 1, Universidad Central de Venezuela, Caracas 1982, pp. 213 ss.

60 V. James-Otis Rodner, "Huyendo del CIADI,", en El Universal, Caracas February 7, 2012, y en http://www.eluniver-sal.com:80/opinion/120207/huyendo– del–ciadi

completó dos años después con la derogación de la propia Ley de Promoción y Protección de Inversiones 1999, al sancionarse la Ley de Inversiones Extranjeras de 2014,[61] en la cual se eliminó el antes mencionado artículo 22.

A partir de esos eventos puede decirse que al país volvió la tendencia a estigmatizar el arbitraje en el derecho público, pasándose a prohibirlo tácitamente en la práctica o a encubrirlo en muchos contratos públicos, hasta que sorpresivamente reapareció de nuevo como política general en 2020 promovida por el Estado en una llamada "Ley Constitucional" (figura por demás inexistente en el ordenamiento constitucional venezolano, conforme al cual el único órgano con competencia para sancionar leyes es la Asamblea Nacional),[62] denominada Ley antibloqueo para el desarrollo nacional y la garantía de los derechos humanos,[63] dictada por la inconstitucional y fraudulenta Asamblea Nacional Constituyente.

Mediante este instrumento, con el objeto de obtener "recursos adicionales" (art. 18), el gobierno supuestamente definió la implementación de un "cambio" de política económica consistente en desestatizar, desnacionalizar y privatizar indiscriminadamente y en secreto, la economía, y realizar nuevas negociaciones de financiamiento público, para supuestamente atender necesidades en el país; pero todo ello, subvirtiendo totalmente el ordenamiento jurídico, el cual conforme a las previsiones de la llamada Ley podría ser "desaplicado" sin límites por el Ejecutivo Nacional.[64]

Entre las políticas que se definen en la Ley está la de protección de la inversión extranjera, disponiéndose en su artículo 34 que en los contratos públicos que celebre el Estado para ello se pueden suscribir "cláusulas" de "resolución de controversias," entre las cuales está, sin duda, la figura del arbitraje, y particularmen-

---

61 Dictada por Decreto ley No. 1438 de 17 de noviembre de 2014, en Gaceta Oficial No. 6154 (Extra) de 18 de noviembre de 2014.

62 Véase sobre ello, Allan R. Brewer-Carías, Usurpación Constituyente 1999, 2017. La historia se repite: una vez como farsa y la otra como tragedia, Colección Estudios Jurídicos, No. 121, Editorial Jurídica Venezolana International, 2018.

63 Véase en Gaceta Oficial No.6.583 Extra. de 12 de octubre de 2020. Véanse comentarios críticos sobre la Ley en Alejandro González Valenzuela, "Ley Antibloqueo: Hacia el deslinde definitivo con la Constitución y el Estado de derecho," Bloque Constitucional, 12 de ocurre de 2020, disponible en: https://bloqueconstitucional.com/ley-antibloqueo-hacia-el-deslinde-definitivo- con-la-constitución-y-el-estado-de-derecho/ ; José Guerra, en "Ley Antibloqueo es un golpe de Estado," reseña de Enrique Meléndez, en La Razón, octubre 2020, disponible en: https://www.larazon.net/2020/10/jose-guerra-ley-antibloqueo-es- un-golpe-de-estado/; y en Acceso a la Justicia ONG, "Ley Antibloqueo de la írrita Constituyente en seis preguntas, en Acceso a la Justicia, 16 de octubre de 2020, disponible en: https://www.accesoalajusticia.org/ley-antibloqueo-de-la-irrita- constituyente-en-seis-preguntas/

64 V. sobre ello Allan R. Brewer-Carías, "El último golpe al Estado de derecho: una "ley constitucional" "antibloqueo" para rematar y repartir los despojos de la economía estatizada, en un marco secreto y de inseguridad jurídica basado en la "inaplicación" discrecional de leyes por parte del Ejecutivo Nacional," New York, 14 de octubre de 2020. Disponible en: http://allanbrewercarias.com/wp-content/uploads/2020/10/2131.-BREWER.-ULTIMO-GOLPE-AL-ESTADO-DE-DERECHO.-LEY-ANTIBLOQUEO.- 18OCT-2020..pdf

te, del arbitraje internacional, incluso sin necesidad de que se tengan que agotar los recursos internos para poder acudir al arbitraje, como se había propuesto en el "Proyecto" de Ley que se sometió a consideración de la Asamblea Nacional Constituyente.[65]

En todo caso, en medio del vaivén que históricamente se puede apreciar en relación con el arbitraje en el derecho público, sin duda, el mismo es un efectivo mecanismo alternativo de resolución de conflictos que tiene que seguir abriéndose camino, incluso en sectores que otrora estaban vedados, como es el caso no solo de la contratación pública sino por ejemplo de los conflictos relacionados con la aplicación de los tributos (impuestos, tasas y contribuciones), tanto a nivel interno como internacional. El arbitraje tributario, por el cual tanto ha abogado y tanto ha estudiado Luis Fraga Pittaluga, como se aprecia de este libro que tengo el honor de prologar, es sin duda un mecanismo alternativo de resolución de conflictos que tiene que continuar desarrollándose. Y si bien es cierto, como lo explica el autor, que "desde hace mucho tiempo existe una decidida tendencia hacia la aceptación de los medios alternativos de resolución de conflictos en el ámbito tributario," también es cierto que incluso, con las disposiciones del Código Orgánico Tributario, el mismo no ha logrado consolidarse como el autor hubiera querido.

En tal sentido, este libro es un aporte más de Fraga, pero en este caso fundamental, para la comprensión y el desarrollo de la institución, para lo cual ha enriquecido acertadamente la bibliografía jurídica sobre el tema con importantes referencias al derecho comparado, que muestran, como es el caso de Portugal, cómo la institución puede dar los frutos efectivos esperados.

New York noviembre de 2020

---

65 V. sobre ello Allan R. Brewer-Carías, "Proyecto de ley antibloqueo: una monstruosidad jurídica para desaplicar, en secreto, la totalidad del ordenamiento jurídico," New York, 4 de octubre 2020. Disponible en: https://bloqueconstitucional.com/efectos-del-informe-de-la-mision-internacional- independiente-sobre-violaciones-a-los-derechos-humanos-en-venezuela-en- relación-con-el-estado-de-derecho-y-las-elecciones/

21. SOBRE LA NO EXIGIBILIDAD DE TRIBUTOS QUE SE ENCUENTRAN EN PROCESO DE IMPUGNACIÓN ADMINISTRATIVA O JUDICIAL

Publicado en el libro: Leonardo Palacios Márquez, Serviliano Abache Carvajal, Juan Manuel Albacete (Coordinadores), ***Derecho Tributario Contemporáneo: Libro Homenaje A Los 50 Años de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2019, pp. 809-813.***

La Administración Tributaria conforme al artículo 290 del Código Orgánico Tributario,[1] sólo puede proceder al cobro ejecutivo de tributos cuando se trate de "cantidades líquidas y exigibles," que sin las que, por tanto, se pueden considerar efectivamente "debidas" o "adeudadas" por el contribuyente,[2] al cual entonces se lo puede considerar legalmente como "deudor"[3] y, en consecuencia, puede ser demandado al pago.

Esta condición esencial de que las cantidades sean "líquidas y exigibles," sólo se cumple cuando las mismas sean "debidas" al haber adquirido certeza, es decir, al haber adquirido certidumbre y no puedan ser cuestionadas. Ello, en el

---

1 "Artículo 257. La interposición del recurso NO suspende los efectos del acto recurrido." Gaceta Oficial No. 6152 Extra de 18 de noviembre de 2014.

2 La misma condición de "líquidos y exigibles" debe existir cuando se proponga compensación de créditos fiscales con obligaciones tributarias del contribuyente, en cuyo caso tanto los créditos como las obligaciones deben ser líquidos y exigibles" (art. 49).

3 Alberto Blanco Uribe indica que "es perfectamente justificable que el legislador califique al demandado de deudor," solo cuando "el fundamento de la demanda es un título ejecutivo, en el supuesto que nos ocupa un acto administrativo *definitivamente firme en la sede administrativa, contentivo de obligaciones exigibles*, por estar liquidadas o determinadas concluyentemente y ser de plazo vencido." Véase Alberto Blanco Uribe, "Juicio ejecutivo o enrevesamiento jurídico. Violación Sistemática de Derechos Humanos," Ponencia *Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario 2012*, p. 9 (publicada en *30 Años Codificación del Derecho Tributario en Venezuela, Tomo II, Asociación venezolana de Derecho Tributario*, Caracas *2012*).

ámbito del derecho administrativo y tributario, solo tiene lugar cuando los correspondientes actos administrativos que las determinen hayan quedado firmes, ya sea por vencimiento de los lapsos legales previstos para su impugnación (es decir, se vuelvan inimpugnables), o cuando una vez impugnados, se dicta la correspondiente decisión definitiva del recurso en vía administrativa o judicial.[4]

En consecuencia, a pesar de que en la reforma del Código Orgánico Tributario de 2014[5] se eliminó el efecto suspensivo que tenía la interposición de los recursos administrativos y contencioso tributarios que se puedan intentar contra los actos administrativos de liquidación de tributos, la situación es que conforme a la previsión antes mencionada, en los casos en los cuales los contribuyentes hayan efectivamente impugnado dichos actos administrativos, los mismos no estarían obligados a pagar los impuestos liquidados mientras los recursos interpuestos estén pendientes de decisión.

De allí el principio de la inexigibilidad de la obligación tributaria, como lo argumenta Carlos Weffe, hasta que se produzca "la *firmeza definitiva* del acto determinativo," lo que sólo se logra ya "sea porque no ha sido impugnado por el sujeto pasivo o porque, ejercidos como hayan sido los recursos contra el acto determinativo tributario de oficio, éstos hayan sido infructuosos, de manera que la legalidad del acto haya sido confirmada judicialmente."[6]

Tal como lo explicó con claridad Alberto Blanco Uribe, la obligación tributaria solo puede considerarse "exigible," cuando haya "sido concluyentemente determinada," y ello ocurre sólo cuando "el acto administrativo contentivo de las obligaciones tributarias, que ha de fungir como documento fundamental de la demanda en juicio ejecutivo, se encuentre definitivamente firme." [7] En otros términos, un reclamo tributario sólo puede ser *exigible* cuando el:

---

4 Sobre la "firmeza" como condición de los actos administrativos, véase lo que hemos expuesto desde hace años en Allan R. Brewer-Carías, "Las condiciones de recurribilidad de los actos administrativos en la vía contencioso-administrativa" en *Revista del Ministerio de Justicia*, Nº 54, Año XIV, Caracas, enero-diciembre 1966, pp. 83-112, y en *Perspectivas del Derecho Público en la segunda mitad del Siglo XX, Homenaje al profesor Enrique Sayagüez Lazo*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid 1969, Tomo V, pp. 743-769; y "Principios generales sobre la firmeza y revocación de los actos administrativos en el derecho administrativo venezolano," en *Visión Actual del Acto Administrativo (Actas del XI Foro Iberoamericano de Derecho Administrativo, República Dominicana, 2012,* FINJUS, ADDA, Santo Domingo 2012, pp. 1149-1176.

5 "Artículo 257. La interposición del recurso NO suspende los efectos del acto recurrido." Gaceta Oficial No. 6152 Extra de 18 de noviembre de 2014.

6 Véase Carlos E. Weffe H., "De la naturaleza del acto determinativo tributario. "Nuevas " reflexiones sobre viejos problemas," en Laura Louza y Serviliano Abache (Coordinadores), *El mito de la presunción de legitimidad del acto administrativo y la tutela judicial en el contencioso tributario*, Funeda, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2016, p. 433.

7 Véase Alberto Blanco Uribe, "Juicio ejecutivo o enrevesamiento jurídico. Violación Sistemática de Derechos Humanos," Ponencia *Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario 2012*, p. 3 (publicada en *30 Años Codificación del Derecho Tributario en Venezuela, Tomo II, Asociación venezolana de Derecho Tributario*, Caracas *2012*).

> "acto administrativo que determina tributos, liquida intereses moratorios o impone sanciones de naturaleza pecuniaria (multas) […] se encuentra *definitivamente firme*, por no haber sido impugnado en la sede administrativa a través del recurso jerárquico, o como resultado de la denegatoria del referido recurso, no recurrida en la sede judicial."[8]

Como lo ha expresado la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en sentencia No 1.939 de 28 de noviembre de 2007, al referirse a la intimación para el cobro ejecutivo de deudas tributarias, ésta sólo procede respecto de "obligaciones tributarias *previamente determinadas y definitivamente firmes*."[9] Y ese es el sentido, sin duda, de la condición que establece el Código Orgánico Tributario de que las cantidades sean "líquidas y exigibles" para que los tributos se puedan considerar "adeudados" (art 290) o "debidos" (art. 221, 291) por el contribuyente, y para que, por tanto, puedan ser objeto del cobro ejecutivo por parte la Administración Tributaria.

La condición es, además, indispensable para que se pueda dar el paso previo al "cobro ejecutivo" por parte de la Administración Tributaria, que es la formulación de la correspondiente intimación de pago conforme al procedimiento establecido en el Código Orgánico Tributario (arts. 221 y ss.), y eventualmente, para que la Administración Tributaria pueda proceder "contra los bienes y derechos del deudor," y, específicamente, pueda proceder a embargar dichos bienes y derechos (arts. 223, 291).

La exigencia de que sólo pueden ser objeto de cobro ejecutivo las cantidades líquidas y exigibles, que resulten de actos administrativos firmes o que han adquirido firmeza, ha sido corroborada por Serviliano Abache Carvajal, cuando afirmó, con razón, que: "la obligación tributaria siendo *ex lege* y surgiendo en un momento del acaecimiento del hecho imponible, no será *exigible* hasta tanto no se haya determinado de manera *definitivamente firme* el contingente crédito. La razón estriba en su *certeza y cuantificación*."[10]

La clara posición en la doctrina sobre esta cuestión fue corroborada por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en la sentencia No. 317 de 11 de marzo de 2008 (caso: *Fisco Nacional vs. PDVSA Petróleos S.A.*),[11] en un caso en el cual quien alegó el principio fue empresa del Estado (una filial

---

8 Véase Alberto Blanco Uribe, "Juicio ejecutivo o enrevesamiento jurídico. Violación Sistemática de Derechos Humanos," *Ponencia Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario 2012*, p. 1 (publicada en *30 Años Codificación del Derecho Tributario en Venezuela, Tomo II, Asociación venezolana de Derecho Tributario*, Caracas *2012*).

9 Véase en http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/noviembre/01939-281107-2007-2007-0841.HTML

10 Serviliano Abache Véase Serviliano Abache, "La solución determinativa tributaria. Su naturaleza jurídica en cuatro argumentos," en Laura Louza y Serviliano Abache (Coordinadores), *El mito de la presunción de legitimidad del acto administrativo y la tutela judicial en el contencioso tributario*, Funeda, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 2016, p.210.

11 Véase en http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/Marzo/00317-12308-2008-2006-1106.html.

de PDVSA), al decidir una apelación intentada por el Fisco Nacional contra una sentencia de un tribunal superior en una demanda de cobro ejecutivo que el Fisco había incoado contra dicha empresa pública. En el caso, la empresa del Estado precisamente, alegó que sólo cuando el acto administrativo de la Administración Tributaria de liquidación de impuestos sea un acto administrativo firme, es que las deudas tributarias pueden considerarse como líquidas y exigibles, y por tanto, que podrían ser objeto de un cobro ejecutivo conforme al Código Orgánico Tributario.

En dicha sentencia, el Tribunal Supremo indicó que se hacía "imprescindible *verificar, en el caso de autos, la firmeza de los actos administrativos utilizados como título ejecutivo*," para luego concluir señalando que:

> "Del oficio Nº 279/2007 remitido por el referido Juzgado el 24 de enero de 2008 se pudo evidenciar que los actos administrativos presentados con carácter de título ejecutivo en el juicio de intimación incoado por el Fisco Nacional contra PDVSA Petróleo, S.A., *son los mismos recurridos ante ese órgano jurisdiccional, que la causa se encuentra en estado de sentencia, y que en el mencionado expediente, la empresa intimada discute la legalidad de* "*los actos administrativos, cuyo pago pretende la Administración Tributaria*".
>
> A este respecto, cabe señalar que tal como lo afirmara el apoderado judicial de la sociedad mercantil PDVSA Petróleo, S.A., las referidas planillas, así como la determinación de multa e intereses moratorios, *no son actos administrativos contentivos de obligaciones líquidas y exigibles a favor del Fisco Nacional y no tienen el carácter de título ejecutivo, pues como consta de autos, no están definitivamente firmes*, *al haber hecho uso la referida empresa de los medios de impugnación* (inicialmente en sede administrativa el solicitar la revisión de oficio del acto, y posteriormente en sede jurisdiccional al interponer el recurso contencioso tributario), a objeto de ejercer su derecho constitucional a la defensa."[12]

Esta claridad de criterio de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, sin embargo, no ha sido expuesto tan precisamente en otras sentencias, como fue el caso de la sentencia No. 46 de 20 de enero de 2010 dictada por la misma Sala Político Administrativa (Caso *Alnova C.A.*),[13] en la cual aun cuando se refirió a un caso de cobro de multas fiscales, consideró, en forma

---

12 Véase en http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/Marzo/00317-12308-2008-2006-1106.html Como lo expresó Alberto Blanco Uribe, si la interpretación jurisprudencial establecida en esta sentencia en favor de PDVSA Petróleos S.A. "fuese de aplicación a todos en la práctica de estrados, estaríamos en un Estado de Derecho, respetuoso de los derechos humanos." Véase Alberto Blanco Uribe, "Juicio ejecutivo o enrevesamiento jurídico. Violación Sistemática de Derechos Humanos," *Ponencia Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario 2012*, p. 11 (publicada en *30 Años Codificación del Derecho Tributario en Venezuela, Tomo II, Asociación Venezolana de Derecho Tributario*, Caracas *2012*).

13 Véase en http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/Marzo/00317-12308-2008-2006-1106.html

errada, que supuestamente la única causal de inadmisibilidad del cobro ejecutivo de cantidades demandadas por el Fisco, sería cuando se hubiese formalmente decidido la "suspensión de efectos de los actos administrativos" cuando estos hubieren sido recurridos, acordada por la autoridad que conoce de su impugnación, lo cual no es correcto.

Al contrario de este criterio, en la materia relativa a liquidación de impuestos tiene que considerarse que priva la doctrina de la Sala Político Administrativa sentada en el caso antes mencionado (caso *PDVSA Petróleos S.A*), en la cual se declaró inadmisible la ejecución de créditos fiscales intentada por el Fisco, por no estar el acto administrativo de determinación del impuesto definitivamente firme, no siendo las cantidades demandadas líquidas y exigibles. Como lo resumió el profesor Humberto Romero-Muci, la sentencia del Tribunal "declaró con lugar la apelación contra la decisión de un tribunal contencioso tributario que admitió un juicio ejecutivo contra dicha empresa pública, *argumentando que pendiente el proceso contencioso tributario de anulación, el acto de liquidación no tiene carácter de título ejecutivo, por no estar definitivamente firme*."[14]

En resumen, conforme a la norma del artículo 290 del Código Orgánico Tributario, en la legislación tributaria venezolana las decisiones que adopte la Administración Tributaria que impongan obligaciones a los contribuyentes, sólo pueden cobrarse mediante cobro ejecutivo cuando las mismas hayan adquirido firmeza, una vez que los recursos intentados contra los mismos hayan sido decididos, que es cuando pueden considerarse como líquidos y exigibles. Mientras ello no suceda, es totalmente improcedente pretender iniciar el procedimiento de cobro ejecutivo o formular una demanda de cobro de impuestos.

Este principio, que de acuerdo con el régimen legal del Código Orgánico Tributario solo permite el cobro ejecutivo de deudas tributarias líquidas y exigibles, debe decirse que en nada se ha afectado ni se ha cambiado como consecuencia de la mencionada reforma del Código de 2014, al eliminar los efectos suspensivos de los recursos que se intentasen contra los actos tributarios. En efecto, debe recordarse que, frente al principio establecido en el Código Orgánico Tributario de 2001,[15] de los efectos suspensivos del recurso jerárquico (art. 247), y el efecto no suspensivo del recurso contencioso tributario (art. 263), en la reforma de 2014 se estableció en general, el efecto no suspensivo en relación con todos los recursos administrativos y contencioso tributarios (arts. 257 y 270).

---

14 Humberto Romero-Muci advirtió que se trata de un precedente que se aplicó "para enervar una obvia injusticia en contra de la conocida empresa pública." Véase Humberto Romero-Muci, "Evolución (o *involución*) jurisprudencial en el Contencioso Tributario," *Jornadas Domínguez Escovar,* Barquisimeto, 16 de marzo de 2013 (publicado en *XXXVIII Jornadas J.M. Domínguez Escovar*. *Avances Jurisprudenciales del Contencioso Administrativo en Venezuela*, Instituto de Estudios Jurídicos "Ricardo Hernández Álvarez", Barquisimeto, Paredes Libros, Caracas, 2013).

15 "Artículo 247. La interposición del recurso suspende los efectos del acto recurrido…" *Gaceta Oficial* No. 37305 de 17 de octubre de 2001.

Es decir, el hecho de que el Código de 2014 establezca el principio general de que los recursos administrativos (art. 257) y contencioso tributarios (art. 270) que se intenten contra los actos de la Administración Tributaria no tienen carácter suspensivo, no cambia ni afecta la ineludible exigencia de que sólo puede procederse al cobro ejecutivo de impuestos cuyas cantidades sean líquidas y exigibles, lo que no varió en la reforma.

Por otra parte, no debe olvidarse que la no suspensión de efectos de los recursos que se previó el Código Orgánico Tributario de 2014, es un principio establecido en general para toda la gama de actos administrativos que en cualquier forma puedan afectar los derechos de los contribuyentes, como son por ejemplo, los que enumeraba el Código de 2001 en su artículo 247 al referirse a las sanciones, tales como "la clausura de establecimientos, comisos o retención de mercaderías, aparatos, recipientes, vehículos, útiles, instrumentos de producción o materias primeras, y suspensión de expendios de especies fiscales y gravados."

Pero ello no afecta el régimen establecido respecto del cobro ejecutivo de los actos que determinen tributos. Es decir, si bien el Código dispone que el ejercicio de los recursos administrativos y contencioso tributarios en Venezuela no tiene efectos suspensivos (arts. 257 y 270), a los efectos de cobro ejecutivo de impuestos, el mismo Código establece que solo procede cuando se trate de cantidades líquidas y que sean exigibles, es decir, cuando los actos administrativos impugnados se pueden considerar como actos definitivamente firmes, susceptibles de ejecución;[16] privando en todo caso estas disposiciones especiales sobre cualquier otra de orden adjetivo que pueda establecerse de carácter general, como la relativa al principio de la no suspensión de efectos de los recursos.

Por tanto, respecto de estos actos de la Administración Tributaria que determinen tributos, e independientemente de los efectos no suspensivos que puedan tener los recursos que se intenten contra los mismos; lo que es claro es que su ejecución, materializada en el cobro ejecutivo de las cantidades que establezcan, solo es posible, conforme al mismo Código cuando las mismas sean líquidas y exigibles, lo que solo se puede materializar cuando se hayan decidido los recursos intentados y resulten de actos administrativos firmes, que son los que pueden establecer dichas cantidades "líquidas y exigibles," que son las que pueden ser objeto de cobro ejecutivo.

Deducir y aceptar la posibilidad del cobro ejecutivo de cantidades determinadas de tributos que no sean líquidas y exigibles, es decir, que no estén establecidas con certeza en actos administrativos firmes, sería contrario a lo establecido

---

16 "Sobre la ejecución de los actos administrativos véase lo que hemos expuesto desde hace años en Allan R. Brewer-Carías, "Consideraciones sobre la ejecución de los actos administrativos (a propósito de los actos administrativos que ordenan el desalojo de viviendas)" en *Revista de Derecho Público*, Nº 41, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, enero-marzo 1990, pp. 163-176; y "Sobre la importancia para el derecho administrativo, de la noción del acto administrativo y de sus efectos," en *Los efectos y la ejecución de los actos administrativos. III Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo Allan Randolph Brewer-Carías, Caracas 1997,* Fundación Estudios de Derecho Administrativo (FUNEDA), Caracas 1997, pp. 19-43.

en los artículos 221, 290 y 291 del mismo Código Orgánico Tributario. Ello implicaría, además, darle preferencia sobre esas normas especiales, a las previsiones adjetivas generales de los artículos 252 y 270 del Código, lo cual es inadmisible en el ordenamiento jurídico venezolano, pues ello vulneraría el principio de progresividad respecto de las garantías de los derechos humanos (art. 19 de la Constitución), en este caso, del de acceso a la justicia y el derecho a la tutela judicial efectiva,[17] del derecho al debido proceso,[18] del derecho a la presunción de inocencia,[19] del derecho a la igualdad de las partes en el proceso como consecuencia del derecho general a la igualdad,[20] y del derecho a la integridad del patrimonio[21] de los contribuyentes.[22]

En consecuencia, como principio, ningún efecto puede tener respecto al posible cobro ejecutivo de tributos, el principio de la no suspensión de efectos de los recursos que se interpongan ante la Administración Tributaria contra los actos administrativos que los establezcan, porque dicho cobro ejecutivo solo procede, previa intimación al contribuyente, cuando las cantidades respectivas objeto de cobro sean líquidas y exigibles, condición que sólo puede derivar de que los actos administrativos que las establezcan hayan quedado definitivamente firmes.

---

17 Artículo 26: "Toda persona tiene derecho de acceso a los órganos de administración de justicia para hacer valer sus derechos e intereses, incluso los colectivos o difusos, a la tutela efectiva de los mismos y a obtener con prontitud la decisión correspondiente".

18 Artículo 49: "El debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas…".

19 Artículo 49, numeral 2: "Toda persona se presume inocente mientras no se pruebe lo contrario".

20 Artículo 21, numeral 1: "Todas las personas son iguales ante la ley, y en consecuencia: 1. No se permitirán discriminaciones fundadas en la raza, el sexo, el credo, la condición social o aquellas que, en general, tengan por objeto o por resultado anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio en condiciones de igualdad, de los derechos y libertades de toda persona".

21 Artículos 115: "Se garantiza el derecho de propiedad. Toda persona tiene derecho al uso, goce, disfrute y disposición de sus bienes. La propiedad estará sometida a las contribuciones, restricciones y obligaciones que establezca la ley con fines de utilidad pública o de interés general. Sólo por causa de utilidad pública o interés social, mediante sentencia firme y pago oportuno de justa indemnización, podrá ser declarada la expropiación de cualquier clase de bienes", 116: "No se decretarán ni ejecutarán confiscaciones de bienes sino en los casos permitidos por esta Constitución. Por vía de excepción podrán ser objeto de confiscación, mediante sentencia firme, los bienes de personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, responsables de delitos cometidos contra el patrimonio público, los bienes de quienes se hayan enriquecido ilícitamente al amparo del Poder Público y los bienes provenientes de las actividades comerciales, financieras o cualesquiera otras vinculadas al tráfico ilícito de sustancias psicotrópicas y estupefacientes" y 317: "..Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio".

22 Véase sobre las violaciones a los derechos constitucionales de los contribuyentes que podría ocasionar el cobro ejecutivo de obligaciones tributarias no exigibles, lo expuesto por Alberto Blanco Uribe, "Juicio ejecutivo o enrevesamiento jurídico. Violación Sistemática de Derechos Humanos," *Ponencia Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario 2012*, pp. 18 ss. (publicada en *30 Años Codificación del Derecho Tributario en Venezuela, Tomo II,* Asociación venezolana de Derecho Tributario, Caracas 2012).

ÍNDICE GENERAL

PRESENTACIÓN
Juan Korody
Presidente de la Asociación
Venezolana de Derecho Tributario..... 21

ESTUDIO INTRODUCTORIO
Humberto Romero-Muci
Individuo de Número y Expresidente de la Academia
de Ciencias Políticas y Sociales de Venezuela..... 27

OBRAS DE ALLAN R. BREWER-CARÍAS
Profesor emérito de la Universidad Central de Venezuela.
Individuo de Número y Expresidente de la Academia
de Ciencias Políticas y Sociales de Venezuela. 71

I PARTE
EL SISTEMA TRIBUTARIO CONSTITUCIONAL

1. LA HACIENDA PÚBLICA VENEZOLANA. BASES CONSTITUCIONALES PARA SU ESTUDIO (1961)..... 73

I. INTRODUCCIÓN..... 73
II. LA HACIENDA PÚBLICA..... 74
1.— Nociones Previas 74
2.— El Poder Público..... 74
3.— La Hacienda Pública..... 75
4.— Antecedentes Constitucionales..... 75
5.— Advertencia..... 76
III. LA HACIENDA PÚBLICA NACIONAL..... 76
1.— Nociones Previas 76
2.— La Hacienda Pública Nacional 76

3.— Principios Constitucionales que rigen la Hacienda Pública Nacional 77
A.— Igualdad ante la Ley en materia impositiva 78
B.— Fines del sistema tributario 78
C.— La Progresividad del Impuesto, medio básico para lograr esos fines 78
D.— Reserva legal en materia impositiva 78
E.— Prohibición de establecer impuestos pagaderos en servicio personal 78
F.— Exigencia de un término para que pueda aplicarse una Ley Tributaria 78
G.— Posibilidad de concederse exenciones y exoneración de impuestos y otras contribuciones nacionales solo en los casos previstos por la ley 80
H.— Aplicabilidad a la Hacienda de los Estados y las Municipalidades, de los principios de la Hacienda Pública Nacional 81
4.— Los Bienes Nacionales 81
A.— Dominio y explotación sobre los bienes nacionales 81
B.— Las tierras de las Concesiones Mineras 82
C.— La Explotación de los recursos naturales 82
D.— Las minas e hidrocarburos, salinas, tierras baldías y ostrales de perlas nacionales 82
E.— La Enajenación de bienes del dominio privado de la República 82
F.— La Confiscación de Bienes 83
G.— Las armas de guerra 83
H.— Enumeración de los Bienes Nacionales 83
5.— Los Ingresos Nacionales 85
A.— Ingresos Ordinarios 85
a.— Impuestos directos 85
b.— Impuestos indirectos 86
a´.— Aduaneros 86
b´.— Internos 86
c´.— Sobre transacciones y Registro 87
d´.— Otros ingresos 87
c.— Ingresos del Dominio Fiscal 88
a´.— Dominio Territorial 88
b´.— Dominio Industria y Comercial 89
d.— Tasas 89
B.— Medidas extraordinarias en materia económica y financiera 89
C.— Ingresos Extraordinarios 90
a.— Operaciones de Crédito Público 90

a´.— Finalidad 90
b´.— Ley Especial..... 90
c´.— Competencia para obligarse..... 90
b.— Ingresos provenientes de la enajenación de bienes nacionales, tales como las tierras baldías nacionales.. 90
D.— Enumeración de los Ingresos Nacionales..... 91
a.— Ingresos Públicos Nacionales ordinarios 91
b.— Ingresos públicos nacionales extraordinario..... 92
6.— Los Gastos Nacionales 92
7.— Los Créditos Adicionales..... 92
A.— Facultad de Decretarlos por el Presidente de la República en Consejo de Ministros..... 92
B.— Necesidad de autorización de las Cámaras en sesión conjunta o de la Comisión Delegada del Congreso 92
C.— Requisitos para que pueda decretarse un Crédito Adicional 92
D.— Antecedentes Constitucionales 93
8.— La Ley de Presupuesto..... 93
A.— Elaboración del Proyecto de Ley 93
B.— Presentación del Proyecto de Ley a las Cámaras Legislativas 93
C.— Indicaciones de la discusión del proyecto de ley 94
D.— El Proyecto de Ley en las Cámaras Legislativas 94
E.— Entrada en vigencia de la Ley de Presupuesto 94
F.— Duración de la vigencia de la Ley de Presupuesto 95
9.— Las Obligaciones Nacionales 95
10.— La Contraloría General de la República 95
A.— Naturaleza de la Contraloría General de la República 95
B.— El Contralor General de la República 95
a.— Su carácter de Director General de la Contraloría General de la República..... 95
b.— Requisitos para ser Contralor General de la República 95
c.— Elección del Contralor General de la República..... 95
d.— Falta absoluta del Contralor General de la República 96
e.— Falta Temporal del Contralor General de la República 96
f.— Informe anual al Congreso 96
C.— Función de la Contraloría General de la República 96
11.— La Noción del Fisco Nacional. Su crítica 96
A.— La doble personalidad del Estado 96
a.— El Estado-Poder 97
b.— El Estado-Persona jurídica..... 97
B.— Crítica de esta diferenciación..... 98
12.— Los Institutos Autónomos..... 99
13.— El Procurador General de la República 100

IV. LA HACIENDA PÚBLICA ESTADAL 101
1.— Nociones Previas 101
2.— La Hacienda Pública Estadal 101
3.— Principios constitucionales que rigen la Hacienda Estadal 102
4.— Los Bienes Estadales 102
5.— Los ingresos Estadales 103
A.— Ingresos Estadales 103
a.— Ingresos Ordinarios 103
a´.— Prohibiciones constitucionales a los Estados en materia impositiva 103
b´.— Impuestos sobre el consumo de bienes 104
b.— Ingresos Extraordinarios 104
a´.— Ingresos provenientes de la administración de los bienes estadales 104
b´.— Ingresos provenientes de las Operaciones de Crédito Público 104
B.— Ingresos provenientes del situado constitucional 105
a.— Constitución del situado constitucional 105
b.— Inversión del situado constitucional 105
C.— Ingresos provenientes de asignaciones económicas especiales relacionadas con los bienes que administra el Poder Nacional 105
6.— Los Gastos Estadales 106
7.— El Presupuesto Estadal 106
8.— La Contraloría Estadal 106
V. LA HACIENDA PÚBLICA MUNICIPAL 107
1.—Nociones Previas 107
2.— La Hacienda Pública Municipal 107
3.— Principios constitucionales que rigen la Hacienda Pública Municipal 107
4.— Los Bienes Municipales 107
5.— Los Ingresos Municipales 108
A.— Ingresos Municipales 108
a.— Ingresos ordinarios 108
a´.— Prohibición constitucional en materia impositiva 108
b´.— Ingresos ordinarios 108
b.— Ingresos extraordinarios 110
a´.— Operaciones de Crédito Público 110
b´.— Enajenación de Ejidos, y bienes propios 110
B.— Ingresos Eventuales 110
6.— Los Gastos Municipales 110
7.— El Presupuesto Municipal 110
8.— La Contraloría Municipal 111

2. SOBRE EL PROCESO DE ELABORACIÓN DE LAS NORMAS RELATIVAS AL SISTEMA TRIBUTARIO EN LA CONSTITUCIÓN DE 1999 113

I. LA NECESIDAD DE REGULAR CONSTITUCIONALMENTE ALGUNOS PRINCIPIOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO 115
1. El régimen tributario en la Constitución de 1961 116
2. Las limitaciones a los Estados y Municipios en materia de impuestos al consumo y circulación de bienes 117
3. La inmunidad tributaria de los entes territoriales 118
4. El régimen de los derechos individuales aplicables a los tributos 119
5. Los principios de la Administración Tributaria 120
6. Los principios generales del sistema tributario 120
II. LA EXPLICACIÓN DEL PROCESO DE INTEGRACIÓN NORMATIVA DE LAS DISPOSICIONES TRIBUTARIAS 121
1. La maniobra conspirativa 122
2. El trabajo de integración normativa y su incomprensión 123
3. Las normas tributarias producto de la labor de integración normativa 124
4. Los objetivos del sistema tributario 127
5. El principio de la legalidad tributaria 129
6. La protección de los derechos individuales frente a la potestad tributaria 131
7. La inmunidad tributaria de los entes territoriales 132
8. Las limitaciones tributarias a Estados y Municipios 133
9. La administración tributaria 134
10. Apreciación final 135
III. SOBRE EL RÉGIMEN CONSTITUCIONAL DEL SISTEMA TRIBUTARIO 136
1. La propuesta del Anteproyecto 136
2. El reforzamiento del principio del sistema tributario 138
3. El reforzamiento del principio de la legalidad tributaria 142
4. El reforzamiento de la protección de los derechos individuales ante el poder tributario del Estado 147
5. La previsión expresa del principio de la inmunidad tributaria de los entes territoriales y de los principios de interrelación tributaria entre los mismos 151
6. Las prohibiciones tributarias a Estados y Municipios 157
7. El reforzamiento de la administración tributaria y el control judicial de los actos tributarios 160
8. Propuesta de articulado 161
IV. PARTICIPACIÓN EN LA DISCUSIÓN DE LAS NORMAS SOBRE EL SISTEMA TRIBUTARIO EN LAS SESIONES DE LA ASAMBLEA NACIONAL CONSITUYENTE 164

1. Participación en la discusión del Artículo 316 sobre Principios del Sistema Tributario 164
2. Participación en la discusión del Artículo 317 sobre el Principio de la legalidad tributaria y los Principios de la la administración tributaria 171

II PARTE
SOBRE LOS LÍMITES DEL PODER TRIBUTARIO ESTADAL Y MUNICIPAL Y LA DESCENTRALIZACIÓN TRIBUTARIA

3. PRÓLOGO SOBRE EL LIBRO DE JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA Y LA AUTONOMÍA LOCAL DE HUMBERTO ROMERO-MUCI 185

I 187
II 188
III 191
IV 193
V 195

4. LA NECESARIA IDENTIFICACIÓN DE LAS COMPETENCIAS TRIBUTARIAS ESTADALES 199

5. LA DESCENTRALIZACIÓN, LAS FINANZAS PÚBLICAS Y LA PARTCIPACIÓN MUNICIPAL EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO 203

I. LA DESCENTRALIZACIÓN Y LA EQUIDAD 203
1.La equidad entre niveles de gobierno 203
2.La equidad entre entidades de un mismo nivel de gobierno 204
II. LOS INGRESOS DE LOS ESTADOS 205
1. Los ingresos de los estados antes de 1989 205
A. El Situado Constitucional 205
B. Los Impuestos Estadales 206
C. El Crédito Público 207
D. Otros ingresos 208
2. Las nuevas fuentes de ingresos establecidas por la Ley de Descentralización 208
A. La enumeración de los ingresos 208
B. Las transferencias presupuestarias de acuerdo a la Ley de Descentralización 208
C. El ejercicio de competencias exclusivas 209
D. El aumento del Situado Constitucional 210

III. LA DESCENTRALIZACIÓN, EL GASTO PÚBLICO Y LA INVERSIÓN COORDINADA 210
1. Las perspectivas del gasto público 210
2. La inversión coordinada 211
IV. EL MARCO REGULATORIO DE LA LEY HABILITANTE EN RELACIÓN A LA PARTICIPACIÓN DE ESTADOS Y MUNICIPIOS EN EL PRODUCTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO 212
1. La finalidad y objetivos de la regulación 213
2. El destino exclusivo de los recursos 213
A. El alcance de la condición 213
B. Los gastos financiables 214
3. El monto máximo de la participación de los estados y municipios. 214
4. La proporción de la participación 215
5. Los mecanismos institucionales para la asignación y administraciónde los recursos por los estados y municipios; el fondo intergubernamental para la descentralización 215
6. La limitación en cuanto a la disponibilidad del fondo 216
7. La extinción del fondo intergubernamental 216
V. LA PARTICIPACIÓN DE ESTADOS Y MUNICIPIOS EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO 216
1. Introducción 216
2. La asignación global de recursos 217
A. El porcentaje de la participación global 217
B. La asignación "vertical" de los recursos entre niveles estadal y municipal de gobierno 218
3. La asignación a estados y municipios 218
A. Introducción 218
B. Los criterios de distribución de los ingresos por IVA entre Estados 219
C. Los criterios de distribución de los ingresos por IVA entre Municipios 219
4. Las condiciones para el uso de los recursos provenientes del IVA . 220
A. El destino de los recursos 220
B. La disponibilidad de los recursos 220
C. Los tipos de gastos financiables 220
D. La solicitud de recursos 221
E. El cofinanciamiento de programas y proyectos 221
5. El ciclo de programas y proyectos 222
A. La presentación de programas y proyectos 222
B. La evaluación técnica 222
C. El desembolso de recursos 222
D. El sistema de Información 222
6. Los recursos no comprometidos 223
A. El tratamiento a nivel agregado 223

B. El tratamiento a nivel individual 223
VI. EL PRESUPUESTO DEL FIDES 223

6. COMENTARIOS SOBRE EL IMPUESTO MUNICIPAL DE PATENTE DE INDUSTRIA Y COMERCIO 225

I. INTRODUCCIÓN 225
II. EL IMPUESTO DE PATENTE DE INDUSTRIA Y COMERCIO: AUTORIZACIÓN INDUSTRIAL-COMERCIAL E IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS 226
III. LA CAUSACIÓN Y FIJACIÓN DEL IMPUESTO 228
IV. ÁMBITO DE APLICACIÓN TERRITORIAL DEL IMPUESTO 230
V. ÁMBITO DE APLICACIÓN TEMPORAL DEL IMPUESTO 233

7. EL JUICIO <<MUNICIPALIDAD DEL DISTRITO FEDERAL CONTRA EL INSTITUTO NACIONAL DE HIPÓDROMOS>> POR LA APLICACIÓN DE LAS ORDENANZAS DE IMPUESTOS SOBRE APUESTAS LÍCITAS (COMENTARIOS CRÍTICOS EN TORNO A UNA SENTENCIA DE LA CORTE SUPERIOR SEGUNDA EN LO CIVIL Y MERCANTIL) 237

I 237
II 239
III 242
IV 255

8. LAS CESIONES OBLIGATORIAS DE PROPIEDAD PRIVADA A LOS ENTES PÚBLICOS POR RAZÓN DE URBANISMO, CON ESPECIAL REFERENCIA A LAS ÁREAS VERDES, ÁREAS EDUCACIONALES Y CALLES 267

I. LAS LIMITACIONES A LA PROPIEDAD PRIVADA POR RAZONES DE URBANISMO 267
II. LAS CESIONES OBLIGATORIAS DEL SUELO URBANO DE PROPIEDAD PRIVADA A LOS ENTES MUNICIPALES POR RAZONES URBANÍSTICAS 269
1. Las cesiones de bienes afectados al uso público 269
2. Ámbito de las cesiones obligatorias de inmuebles con destino a vías de comunicación 273
III. LAS ÁREAS VERDES EN EL ORDENAMIENTO URBANÍSTICO 275
1. La determinación de las áreas verdes 275
2. Las clases de áreas verdes 277
A. Las áreas verdes privadas 277

B. Las áreas verdes públicas 280
3. La adquisición de las áreas verdes por la autoridad municipal 282
A. Las cesiones urbanísticas 282
B. La expropiación 286
IV. LAS ÁREAS VERDES MUNICIPALES (PÚBLICAS) Y LAS CALLES COMO BIENES DEL DOMINIO PÚBLICO DE USO PÚBLICO 287
1. El dominio público urbanístico 287
2. La afectación del dominio público urbanístico 289
3. La adquisición del dominio público urbanístico 290
V. LAS CESIONES OBLIGATORIAS DE INMUEBLES A LA REPÚBLICA CON FINES EDUCACIONALES EN DESARROLLOS URBANÍSTICOS 292
VI. CONCLUSIÓN 294

III. PARTE
SOBRE LOS TRIBUTOS A LA PROPIEDAD PREDIAL URBANA Y RURAL COMO INSTRUMENTOS DE RACIONALIZACIÓN DE LA ORDENACIÓN DEL TERRITORIO Y DE LA OCUPACIÓN DEL SUELO

9. LA POLÍTICA DE ORDENACIÓN DEL TERRITORIO Y EL PROYECTO DE LEY DE IMPUESTO PREDIAL 297

1. La política de ordenación del territorio y el proyecto de Ley de Impuesto Predial 297
I 297
II 298
III 299

10. EL PROCESO DE URBANIZACIÓN Y EL PROYECTO DE LEY DE IMPUESTO PREDIAL 301

2. El proceso de urbanización y el proyecto de Ley de Impuesto Predial 301
I 301
II 302
III 303

11. LA IMPRECISIÓN DEL OBJETO DEL TRIBUTO EN EL PROYECTO DE LEY DE IMPUESTO PREDIAL Y SU EFECTO EN EL DESARROLLO AGROPECUARIO 305

3. La imprecisión del objeto del tributo en el proyecto de Ley de Impuesto Predial y su efecto en el desarrollo agropecuario 305
I 305

II..... 306
III 307

IV PARTE
LAS GARANTÍAS CONSTITUCIONALES SOBRE LA CREACIÓN Y EXTINCIÓN DE LOS TRIBUTOS

12. LAS PROTECCIONES CONSTITUCIONALES Y LEGALES CONTRA LAS TRIBUTACIONES CONFISCATORIAS 309

I. INTRODUCCIÓN..... 309
II. LA GARANTÍA DE LA LEGALIDAD DEL IMPUESTO 315
III. LA GARANTÍA DE LA PROPIEDAD PRIVADA..... 320
IV. LA GARANTÍA DE LA IGUALDAD (GENERALIDAD Y JUSTICIA DEL IMPUESTO)..... 324
V. LA GARANTÍA DE LA LIBERTAD ECONÓMICA..... 329
VI. LA GARANTÍA DE LAS LIBERTADES INDIVIDUALES 331
VII. CONCLUSIÓN: LA GARANTÍA JURISDICCIONAL..... 333

V PARTE
TRIBUTACIÓN PETROLERA

13. SOBRE LA APERTURA PETROLERA, LA PARTICIPACIÓN DEL CAPITAL PRIVADO EN LA INDUSTRIA BAJO LOS CONVENIOS DE ASOCIACIÓN Y LA NO SUJECIÓN A IMPUESTOS MUNICIPALES 335

1. EL PRIMER ACUERDO LEGISLATIVO..... 338
2. ALGUNAS BASES DE LOS CONVENIOS DE ASOCIACIÓN..... 339
3. ESPECIAL REFERENCIA AL MARCO DE LOS ASPECTOS IMPOSITIVOS (EL RÉGIMEN DE NO SUJECIÓN A IMPUESTOS MUNICIPALES) 341
4. LOS CONVENIOS DE ASOCIACIÓN (ASOCIACIONES ESTRATÉGICAS) Y SU NATURALEZA COMO CONTRATOS ADMINISTRATIVOS..... 355

14. CONSIDERACIONES SOBRE LOS REPAROS FORMULADOS POR LA CONTRALORÍA A LAS EMPRESAS CONCESIONARIAS DE HIDROCARBUROS RESPECTO DEL EJERCICIO FISCAL 1970..... 359

I 359
II 362
III 363
IV 367
V 369

VI PARTE
SANCIONES TRIBUTARIAS

15. PRÓLOGO AL LIBRO SOBRE LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. ESPECIAL REFERENCIA AL ÁMBITO EN ESPAÑA Y VENEZUELA DE M. GABRIELA CRESPO IRIGOYEN 371

VII PARTE
TRIBUTACIÓN PARAFISCAL Y RESPONSABILIDAD SOCIAL

16. PRÓLOGO AL LIBRO CONTRATACIÓN PÚBLICA Y COMPROMISOS DE RESPONSABILIDAD SOCIAL. UNA NUEVA FORMA DE TRIBUTACIÓN DE KHAIRY JOSVETT PERALTA FUNG 375

VIII. PARTE
SOBRE EL AUTORITARISMO JUDICIAL DE LA SALA CONSTITUCIONAL Y SUS NEFASTAS REPERCUSIONES EN MATERIA TRIBUTARIA

17. EL JUEZ CONSTITUCIONAL EN VENEZUELA COMO LEGISLADOR POSITIVO DE OFICIO EN MATERIA TRIBUTARIA. PARTICULARMENTE LA SENTENCIA DE LA SALA CONSTITUCIONAL Nº 301/2007 QUE REFORMÓ EL ARTÍCULO 31 DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA 381

I. EL RECHAZO DE LA ASAMBLEA NACIONAL A LA USURPACIÓN DE FUNCIONES LEGISLATIVAS POR PARTE DEL JUEZ CONSTITUCIONAL 382
II. LA LEGITIMACIÓN ACTIVA EN LA ACCIÓN POPULAR DE INCONSTITUCIONALIDAD 387
III. LA CUESTIÓN DE LA IMPUGNACIÓN DE LAS LEYES DEROGADAS Y LA DECISIÓN SOBRE LA INADMISIBILIDAD DE LA ACCIÓN 389
IV. LA SALA CONSTITUCIONAL COMO LEGISLADOR POSITIVO DE OFICIO EN MATERIA TRIBUTARIA 392
V. LA ACLARATORIA SOBRE LOS EFECTOS EN EL TIEMPO DE LA SENTENCIA- REFORMA DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA 400
VI. APRECIACIÓN FINAL 402

18. DE CÓMO LA JURISDICCIÓN CONSTITUCIONAL EN VENEZUELA, NO SÓLO LEGISLA DE OFICIO, SINO SUBREPTICIAMENTE MODIFICA LAS REFORMAS LEGALES QUE <<SANCIONA>>, A ESPALDAS DE LAS PARTES EN EL PROCESO: EL CASO DE LA ACLARATORIA DE LA SENTENCIA DE REFORMA DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 2007 405

I. LA "REFORMA" DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR LA SALA CONSTITUCIONAL, SUS VICIOS Y CARENCIAS, Y LA ACLARATORIA SOBRE EL EJERCICIO FISCAL A PARTIR DEL CUAL DEBÍA APLICARSE (2007) 405
II. LA LEGITIMACIÓN ACTIVA PARA LAS SOLICITUDES DE ACLARATORIAS DE SENTENCIAS CON EFECTOS *ERGA OMNES* 408
III. LA RATIFICACIÓN POR LA SALA CONSTITUCIONAL DE LA APLICACIÓN DE LOS EFECTOS DE LA "REFORMA" LEGAL QUE "SANCIONÓ" EN 2007, PARA EL EJERCICIO FISCAL 2007 409
IV. LA MODIFICACIÓN SUBREPTICIA DE LA SENTENCIA ACLARATORIA Nº 980-08 DE 17 DE JUNIO DE 2008, DISPONIÉNDOSE, SIN QUE SE SEPA POR QUIEN, QUE LOS EFECTOS DE LA SENTENCIA DE "REFORMA" LEGAL DE 2007, EN LUGAR DE COMENZAR A APLICÁRSELE A PARTIR DEL EJERCICIO FISCAL 2007, SE APLICARÁN A PARTIR DEL EJERCICIO FISCAL 2008 411

IX. PARTE
SOBRE EL PROCESO TRIBUTARIO

19. LAS TRANSACCIONES FISCALES Y LA INDISPONIBILIDAD DE LA POTESTAD Y COMPETENCIA TRIBUTARIAS 415

I. LA TRANSACCIÓN Y SU ADMISIBILIDAD EN DERECHO PÚBLICO 415
1 La Transacción como institución de Derecho Civil 415
2 La Transacción en el Derecho Público 416
3 Las "concesiones recíprocas" como requisito esencial de la transacción 416
4 Las normas de competencia 417
5 La disponibilidad de los derechos 418
6 La indisponibilidad en las competencias regladas y la revocación de los actos administrativos fiscales 419
7 Las fases de la actividad tributaria 420

II. LA POTESTAD TRIBUTARIA Y SU INDISPONIBILIDAD 421
8 El Poder Público y las Potestades Públicas 421
9 La potestad y el derecho subjetivo 421
10 La potestad tributaria 422
11 La potestad sancionadora 423
12 La potestad tributaria y la reserva legal 423
13 La indisponibilidad de la potestad tributaria 424
III. LA COMPETENCIA TRIBUTARIA DE INSPECCIÓN Y LIQUIDACIÓN Y SU INDISPONIBILIDAD 427
14 La competencia tributaria 427
15 Las fases de la competencia tributaria 428
16 El carácter vinculado de la competencia tributaria 428
17 La indisponibilidad de la competencia tributaria 430
18 La indisponibilidad de la competencia sancionadora 431
19 La irrenunciabilidad por vía de transacción al ejercicio de la competencia tributaría de inspección y liquidación 431
20 La irrenunciabilidad por vía de transacción al ejercicio de la competencia sancionadora fiscal 433
21 Conclusión 434
IV. LA COMPETENCIA TRIBUTARIA DE COBRO Y RECAUDACIÓN DE LOS TRIBUTOS Y SU INDISPONIBILIDAD 434
22 El carácter vinculado de la competencia tributaria en éste aspecto .. 434
23 El artículo 50 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional y el carácter excepcional del Artículo 49 ejusdem 435
24 Los supuestos del artículo 49 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional y la irrevocabilidad de los actos administrativos fiscales 437
25 La revocación por sólo motivos de ilegalidad de los actos administrativos fiscales 738
26 La revocación de los actos administrativos fiscales y la competencia de los órganos jurisdiccionales 439
27 La fórmula transaccional en Derecho Público de E. Guicciardi 440
28 La intransigibilidad de la "anulación" de los actos administrativos fiscales 440
29 Conclusión 441

20. PRÓLOGO AL LIBRO SOBRE ARBITRAJE TRIBUTARIO INTERNO E INTERNACIONAL, DE LUIS FRAGA PITTALUGA 443

21. SOBRE LA NO EXIGIBILIDAD DE TRIBUTOS QUE SE ENCUENTRAN EN PROCESO DE IMPUGNACIÓN ADMINISTRATIVA O JUDICIAL 463